

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 1/2017



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Anguita Oyarzun, Christian: La cláusula general antielusión chilena y su inspiración en la legislación española: una visión comparada

Blanco García, Álvaro del: El IBI y las ayudas de Estado: a la espera de la sentencia del Tribunal Supremo

García Sinde, Ignacio: Aspectos prácticos en la aplicación de la teoría del conocimiento por la administración tributaria española

López Padilla, Javier: Legislación con enfoque de Derechos Humanos para la gestión de Desarrollo Humano Sostenible. El uso del decreto-ley y el caso del principio legalidad tributaria en las legislaciones centroamericanas

Zapatero Gasco, Alejandro: El BVferG abre la puerta a la constitucionalidad del *treaty override* en Alemania

NIPO: 173-17-001-6

ISSN: 210-2919

LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN CHILENA Y SU INSPIRACIÓN EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA: UNA VISIÓN COMPARADA*

Christian Anguita Oyarzún**
Abogado

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. HISTORIA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN CHILE. 3. POSTURA JURISPRUDENCIAL ACTUAL. 4. CREACIÓN DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO. 5. EL PRINCIPIO DE BUENA FE EN LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN. 6. LA ECONOMÍA DE OPCIÓN. 7. EL PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN. 8. EL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS “EL CONFLICTO”. 9. LA SIMULACIÓN. 10. PROCEDIMIENTOS PARA DECLARAR EL ABUSO (CONFLICTO) Y LA SIMULACIÓN. 11. SANCIONES A LAS CONDUCTAS ABUSIVAS O SIMULADAS. 12. CONSIDERACIONES FINALES.

1. Introducción

Mediante la progresiva incorporación de las cláusulas antiabuso en el derecho tributario iberoamericano, el legislador ha tomado la decisión de enfrentar la elusión y proteger efectivamente los intereses fiscales ante el creciente abuso de las formas jurídicas o simulación por parte de algunos contribuyentes que pretenden obtener ventajas tributarias indebidas a través de comportamientos orientados a eludir el cumplimiento tributario.

La incorporación de estas medidas antiabuso constituye un paso importante, no sólo para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sino que también, para ubicar a las legislaciones tributarias iberoamericanas al día con la legislación comparada en la materia. En efecto, la nueva normativa tributaria iberoamericana, igualmente coincide con los esfuerzos internacionales desarrollados recientemente por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para combatir la elusión en el “Plan de Acción Conjunta Contra la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS, en inglés)”, así como también por el Consejo de la Unión Europea en la propuesta de Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que

* El artículo ha sido presentado como parte de una estancia investigadora en el Instituto de Estudio de Estudios, en el marco de la beca de investigación CIAT/AEAT/IEF, para el estudio de las cláusulas antielusivas.

** Abogado. Licenciado en Derecho Pontificia Universidad Católica de Chile. Master of Laws (LL.M.) International Commercial Law, The University of Dundee (Reino Unido). Master of Laws (LL.M.) Business and Taxation Law, Université de Cergy-Pontoise (Francia). Profesor de Derecho Comercial y Tributario de la Universidad Bernardo O’Higgins, Profesor de Derecho Tributario de la Universidad SEK, Profesor de Derecho Económico y Tributario de la Universidad Mayor. Profesor de Derecho Tributario de la Academia Judicial. Abogado del Servicio de Impuestos Internos de Chile.

inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior¹, como asimismo con las recomendaciones del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)², publicado en mayo del año 2015.

En ese contexto, y en el marco de una Reforma que abarcó todo el sistema tributario chileno, se introdujo en el año 2014 un conjunto de normas antielusión donde destaca la creación de la cláusula general antielusiva o cláusula general antiabuso, que tuvo su principal inspiración y modelo en la norma española, la cual tiene una vigencia de más de 50 años.

De esta manera, y dada la importancia de la aplicación de esta nueva normativa en la administración tributaria chilena, resulta relevante identificar y analizar las principales características de la cláusula general antielusión chilena, así como también sus principales similitudes y diferencias con la ley española, para lo cual es de vital importancia un estudio normativo, doctrinaria y jurisprudencial respecto del desarrollo de esta institución.

2. Historia de la elusión tributaria en Chile

Si bien el sistema tributario chileno cuenta con varias cláusulas antielusión especiales³, contenidas en distintas leyes, hasta el año 2014 no existía una cláusula general antielusión⁴ que regulara tanto el abuso como la simulación en materia tributaria.

En efecto, los únicos antecedentes relacionados a la elusión tributaria los encontrábamos en una sentencia de la Corte Suprema a propósito del denominado "Caso Bahía", en el cual dos sociedades relacionadas, explotaban conjuntamente cabañas amuebladas en un complejo turístico. Una de ellas, que sólo tenía en su patrimonio bienes inmuebles, arrendaba las cabañas a los turistas, y la otra arrendaba por su parte los bienes muebles y ofrecía además otras prestaciones a los turistas⁵. En virtud de dicha artificiosidad, la Autoridad Tributaria estimó que los contribuyentes ejercían una sola actividad comercial, de carácter turístico, por tanto toda la actividad quedaba gravada con IVA, y no sólo la parte que correspondía al arrendamiento de los muebles.

Sin embargo, el máximo tribunal del país no compartió el criterio de la Autoridad Tributaria, sino que reconoció esta práctica elusiva como una conducta lícita y, por ende, permitida por el sistema tributario, al considerar la elusión como una conducta

¹ Acuerdo del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros del 17 de junio de 2016.

² Artículo 11. Cláusula antielusiva general.1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado. 2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario.

³ Entre las que destacan, la norma de tasación a la venta de bienes corporales muebles que no se hayan realizado a precio de mercado contenida en el artículo 64 del Código Tributario, y la norma sobre gastos rechazados a las sociedades (contribuyentes del impuesto de primera categoría) del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre otras.

⁴ La cláusula general antielusión fue incorporada por la Ley N° 20.780 el 29 de septiembre de 2014, y entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015.

⁵ En Chile el arriendo de bienes inmuebles amueblados se encuentra gravado con el Impuesto al Valor Agregado, mientras que el arriendo de bienes inmuebles sin amueblar no se encuentra gravado con el citado impuesto.

tendiente en evitar algo con astucia, consistente en entregar las herramientas al contribuyente para pagar sus impuestos en una medida legítima a la que éste decidiera.

“19º) Que, en la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega y, de este modo una, la requerida en el presente asunto, se hace cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del aspecto mobiliario y de prestación de servicios, por todo lo cual se paga el impuesto que se pretende, en este segundo caso, como se indica en las ya tantas veces dichas liquidaciones. Ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que el de la los primeros, sujetos a menor desgaste”⁶.

De esta manera el único antecedente acerca del concepto de elusión tributaria en Chile lo podemos encontrar en este fallo del año 2003, el cual, a nuestro juicio, confunde los conceptos de economía de opción y de elusión tributaria, abriendo una puerta para que los contribuyentes puedan organizar su carga tributaria con el único fin de reducir el pago de impuestos, sin atender a la existencia o no de razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica de los negocios realizados.

3. Postura jurisprudencial actual

La Corte Suprema mediante fallos recientes del año 2015, coincidentemente con el período previo a la entrada en vigencia de la cláusula general antielusiva, cambió su postura respecto del concepto de elusión.

En efecto, al conocer de un supuesto caso de economía de opción que consistió en primer lugar en la modificación del tipo social (una sola sociedad de responsabilidad limitada en dos sociedades anónimas), y en un segundo término en la constitución de cada uno de los socios en contribuyentes afectos a un régimen de tributación preferencial vigente a la época, pretendían los contribuyentes dejar de pagar el impuesto que afectó a la operación de enajenación de una cadena de supermercados por 42 millones de euros aproximadamente, operación que, de acuerdo al régimen normal de tributación, debía pagar impuestos por 13 millones de euros aproximadamente.

Al respecto, el máximo Tribunal del país señaló que

“la elusión no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que en el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario, y dada las actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a la operación de venta de acciones de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso, dadas las apariencias que se usaron para encubrir la actividad, no resulta admisible”⁷.

⁶ “Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, Rol Corte Suprema N° 4038-2001, dictada con fecha 28 de enero de 2003.

⁷ Roles N° 17.586-2014, 22.382-14, 25.915-2014 y 29.358-2014, Corte Suprema, todos de fecha 27 de julio de 2015.

Así, se aprecia un cambio significativo en la postura jurisprudencial con respecto al concepto de elusión tributaria, donde se distingue claramente el concepto de economía de opción de aquél que define a la elusión tributaria.

4. Creación de la cláusula general antielusión en el derecho tributario chileno

Conscientes de la existencia de una laguna legal, donde el sistema tributario chileno y sus normas de fiscalización permitían obtener ventajas mediante figuras tributarias elusivas, con el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí, y que este vacío tenía como consecuencia que el sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde, la creación de una norma antielusión se convirtió en uno de los pilares de la reforma tributaria del año 2014, al señalarse que,

“la administración tributaria podrá cuestionar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos. El ejercicio de esta norma antielusión, será susceptible del respectivo control de los tribunales de justicia, garantizándose así el debido proceso”⁸.

Sin embargo, y quizás por desconocimiento de la tendencia internacional acerca de la recomendación de la cláusula general antielusión en las legislaciones internas, la creación de esta norma fue objeto de una fuerte oposición, donde incluso se llegó a sostener por parte de sus detractores que mediante esta normativa se estaba intentando coartar el ejercicio de la economía de opción, de elegir libremente el camino menos gravoso para el contribuyente y se estaría vulnerando el principio de legalidad de los tributos, incluso llegando a señalar que se trataba de una norma inconstitucional, incorporando además como argumento el antecedente del “Caso Bahía” a que hicimos referencia en el párrafo anterior⁹.

Finalmente, prosperó la postura de incluir la norma general antielusiva, y así equipararse en este sentido a países que cuentan con legislaciones que contienen una norma como la que se propone incorporar al Código Tributario, entre ellos, Australia, Francia, Alemania, Suecia, Singapur, Canadá, Brasil, Irlanda, Corea del Sur, Italia, Sudáfrica, China, Indonesia y el Reino Unido, así como también seguir los lineamientos de los organismos internacionales que recomiendan la incorporación de este tipo de cláusulas.

Así, y luego de una ardua discusión parlamentaria, se dictó la Ley N° 20.870, de 29 de septiembre de 2014, y dentro de sus objetivos más importantes se encontraba la lucha contra la elusión y la evasión tributaria. Dicha cláusula comprende un conjunto de normas que la complementan y que permiten su aplicación, las cuales se encuentran en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis y 160 bis del Código Tributario, normas que regulan el abuso de las formas jurídicas, la simulación, el procedimiento de consulta vinculante que pueden ejercer los contribuyentes, así como también el procedimiento administrativo y judicial para solicitar la declaración de abuso y simulación ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, y también una sanción especial para los asesores que hayan planificado las prácticas elusivas.

⁸ Mensaje Presidencial, Historia de la Ley N° 20.780, páginas 11 y 12.

⁹ Jurisprudencia que ya fue modificada por sendos fallos de la Corte Suprema.

5. El principio de buena fe en la cláusula general antielusión

Una de las novedades de la legislación antielusiva chilena consiste en la incorporación del principio de buena fe, que no sólo constituye uno de los pilares del sistema tributario, sino que también es un principio general del derecho. Diferenciándose en este sentido de la legislación española, la ley chilena dedica los incisos segundo y tercero del artículo 4º bis al desarrollo del principio de buena fe, al señalar que:

“El Servicio (la Autoridad Tributaria) deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos impositivos en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente.”

En materia tributaria, la buena fe supone admitir y reconocer, tanto por la Autoridad Tributaria como por los propios contribuyentes, la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo.

Cabe destacar que, si bien, este principio no se encuentra regulado en las legislaciones comparadas, sí tiene un notorio reconocimiento y desarrollo jurisprudencial en el Tribunal de las Comunidades Europeas. Así, en los casos *Halifax*¹⁰ y *Universidad of Huddersfield*¹¹, se consagra que deben tutelarse las situaciones realizadas de buena fe por parte de los contribuyentes, al tenor del principio de seguridad jurídica, que vendría destruido por una construcción artificiosa por parte de los obligados tributarios.

6. La economía de opción

Así como la buena fe, la economía de opción también es reconocida expresamente por las normas que comprenden la regulación de la cláusula general antielusiva, lo que no ocurre en la legislación española, sin perjuicio de tener un reconocimiento doctrinario y jurisprudencial de larga data

En efecto, la legislación chilena lo reconoce expresamente en el inciso segundo del artículo 4º ter, al disponer que:

“Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, por ende, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o bien, que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.”

Por su parte, dicho concepto ha sido desarrollado por la doctrina española, desde que el profesor Larraz, señaló que tanto la economía de opción como la planificación fiscal son conceptos opuestos al fraude a la ley (*fraus legis*). En efecto, enunció que la economía

¹⁰ STJCE, de 21-2-2006, C 255/02.

¹¹ STJCE, de 21-2-2006, C 223/03.

de opción no atenta contra el espíritu del legislador, como si lo afecta el fraude a la ley. De esta manera, sostenía que

“Importa mucho no confundir el *fraus legis fisci* con otra figura peculiar del derecho tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada llamaré “economía de opción”. La economía de opción tiene de común con el *fraus legis* la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, el fraude de ley y la economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que si atenta el *fraus legis*. La opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley¹².”

Si bien la economía de opción no es expresamente reconocida por la ley tributaria española, ésta es reconocida por la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, el cual señala que “los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, y por ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales” (STS, de 2 de noviembre de 2002). De igual manera, ha señalado que “el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a las mismas”(STS, de 24 de mayo de 2003).

7. El principio de calificación

En el inciso primero del artículo 4º bis del Código tributario se consagra el principio de calificación, el cual ordena que “Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”. Precepto que encuentra su base comparada en el artículo 13 de la Ley General Tributaria Española 58/2003, el cual a su vez tiene su origen en el antiguo artículo 28.2 de la Ley General Tributaria Española 230/1963¹³, el cual señala a su vez que “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

Un primer análisis nos indica que las normas estudiadas son muy similares, y de ahí la importancia en conocer la interpretación elaborada, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia al momento de analizar el principio de calificación.

Tal como lo señala la norma, este principio de carácter general en el derecho tributario, sostiene que los negocios realizados por los contribuyentes se harán exigibles conforme a su naturaleza jurídica y no lo que las partes manifiestan. En palabras del profesor

¹² Larraz, José: “Metodología aplicativa del Derecho Tributario”, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1952, págs. 61-62.

¹³ En el texto original de la Ley General Tributaria 230/1963, el principio de calificación se encontraba en el artículo 25, el cual se reformó por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Delgado, el principio de calificación se debe entender únicamente referido a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio, sin que sea posible ninguna referencia, a estos efectos, a una pretendida naturaleza económica de aquéllos, de esta manera el acto o negocio tendrán la naturaleza jurídica que les corresponda de acuerdo con el ordenamiento jurídico en su conjunto y, en su caso, conforme a las normas civiles o mercantiles que les sean de aplicación, por lo que la Administración Tributaria no puede construir calificaciones jurídicas supuestamente propias del ordenamiento tributario al margen de las que resulten del ordenamiento jurídico más inmediatamente aplicable¹⁴.

En este sentido, además se ha pronunciado la Audiencia Nacional en Sentencia de 7 de noviembre de 1997, al señalar que

“la naturaleza de los negocios ha de tener perfiles unitarios, por más que su concreta indagación presente en muchos casos no pocas dificultades, y ello es lo que ha de presidir el régimen jurídico de la institución de que se trate”, y “si la Ley fiscal no altera la Ley sustantiva, el régimen de tributación ha de partir ineludiblemente de los negocios jurídicos e instituciones propios del Derecho sustantivo, tal y como estén en él configurados” (SAN 7-11-1997; F. 6º).

Una correcta interpretación del principio de calificación debe realizarse tomando en consideración el principio anglosajón de *step transactions* debido a que los hechos, actos o negocios deben calificarse unitariamente para reconocer de esta manera el propósito real querido por las partes.

La función calificadora de la administración no es extraña a las atribuciones propias de la Administración sino que, y tal como señala García Novoa, la calificación formará parte de su función aplicadora del Derecho, tal y como la define la ley¹⁵, Administración que tiene encomendada la aplicación de un sistema tributario que demanda el cabal conocimiento de unos hechos que, en su mayor parte, ignora¹⁶. De esta manera, cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, la calificación habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos, partiendo de la que resulte procedente con arreglo al Derecho Privado, constatando si la norma fiscal le da a ese concepto de Derecho Privado un sentido diferente y, en suma, intentando reconducir el acto o negocio realizado a alguna de las características tipificadas en la hipótesis normativa¹⁷. Dicha actividad calificadora también fue remarcada en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, donde se sostuvo que cuando el hecho imponible, o alguno de sus elementos, se defina por remisión a otras ramas del ordenamiento, ha de calificarse conforme a las categorías propias de éstas, cualquiera que sea la denominación utilizada por los interesados, sin perjuicio de que en caso de que se defina directamente por la Ley tributaria, se calificará de acuerdo con los criterios que resulten de ésta con independencia de las categorías utilizadas en otras ramas del ordenamiento¹⁸.

¹⁴ Delgado Pacheco, Abelardo: *Las normas generales antielusión en la LGT/2003*, Editorial Aranzadi, 2004, pág. 23.

¹⁵ García Novoa, C.: *La cláusula antielusiva*, Marcial Pons, 2004, Madrid, pág. 235.

¹⁶ Casado Ollero, G.: “Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal”, *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, número 16, septiembre, 2000, pág. 41.

¹⁷ García Novoa, C.: Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español, *Revista de Derecho Themis*, págs. 159-169.

¹⁸ *Informe de Reforma de Ley General Tributaria*, pág. 48.

En esta actividad calificadora, tanto la norma chilena como la española, aclaran que la Administración Tributaria podrá efectuarla prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles, lo que de acuerdo a Navas Vázquez, llamar “autonomía calificadora” de la Administración Tributaria. Esa autonomía vendría a significar, entre otras cosas, que la Administración no podría extender su potestad de calificación a la verificación de la validez de los negocios gravados, puesto que, si lo hiciese, tendría que examinar no sólo la veracidad de la causa sino también la regularidad del consentimiento, o la licitud del objeto, arrogándose una función que corresponde a los tribunales civiles¹⁹.

De esta manera, la Administración podrá recalificar la figura jurídico-tributaria utilizada por las partes, siempre que la norma tributaria lo permita, función calificadora contemplada en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria, cuyo objeto es constatar la realidad de los hechos acaecidos sobre la base de los datos declarados por el contribuyente y de aquellos que por otras vías tenga constancia la Administración²⁰.

Esta facultad de calificación ha sido reconocida desde larga data por la jurisprudencia Chilena. Así, la Corte Suprema ha sostenido que la denominación y efectos que quieran atribuirle las partes a una determinada contratación tendrá, en algunos casos, efectos respecto de los contratantes, pero no puede tenerlo respecto del Servicio de Impuestos Internos para que éste efectúe su labor de fiscalización, ni además, en relación con la verdadera naturaleza jurídica de lo actuado. De este modo, si una determinada operación es o no un hecho gravado, depende de la naturaleza de la gestión respectiva y, en caso de dudas, es el Servicio en su calidad de fiscalizador, quien ha de efectuar la determinación correspondiente, sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de alzarse contra lo obrado²¹.

Finalmente, es preciso destacar que, al igual que la legislación española, el principio de calificación no se agota como una atribución de iniciativa exclusiva de la Administración Tributaria, ya que la ley la regula igualmente a propósito de las consultas vinculantes en materia de abuso o simulación. En efecto, el artículo 26 bis del Código Tributario Chileno contempla un procedimiento mediante el cual los contribuyentes pueden efectuar consultas referentes a si los actos o conjuntos de hechos, actos o negocios jurídicos, son o no susceptibles de ser calificados como de abuso o simulación, norma que claramente tiene su origen en el artículo 88 de la Ley General Tributaria Española.

8. El abuso de las formas jurídicas “el conflicto”

El artículo 4º ter contiene en su inciso primero la enunciación referente al abuso o conflicto, al señalar que

“los hechos imponderables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas, para lo cual se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del

¹⁹ Navas Vasquez, Rafael: “Interpretación y calificación en Derecho Tributario”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*. Volumen I. Madrid: IEF. 1991, págs. 396- 397.

²⁰ García Novoa, C.: Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español, *Revista de Derecho Themis*, págs. 159-169.

²¹ Sentencia de la Corte Suprema, Rol 1469-02, de fecha 08 de julio de 2003.

hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios.

De la lectura del precepto, es fácil comprender que se trata de una norma inspirada en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria que regula el artículo 15.1 de la Ley General Tributaria Española, la cual dispone que:

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.”

Cabe destacar que el llamado conflicto que regula el artículo 15.1 de la Ley General Tributaria Española es una institución tradicionalmente conocida como fraude a la ley en la legislación anterior, cuyo desarrollo no ha sido especialmente pacífico tanto en la ley, como en la doctrina y la jurisprudencia, transitando desde un criterio subjetivo en su origen hasta un criterio objetivo para su aplicación en la actualidad, este último en el cual se inspira la norma chilena y que constituye un pilar fundamental del desarrollo de este instituto.

En cuanto al fraude (conflicto o abuso) a la ley, un elemento característico es la utilización de un negocio para una finalidad distinta de la típica, o bien de la concatenación de diversos negocios de una forma inusual. Además, no debe existir ningún motivo económico o comercial válido para el recurso a dicho negocio o concatenación de negocios, distinto de mero ahorro fiscal. Es así como el fraude a la ley es la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que o no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales²².

De esta manera, una sociedad chilena (A) que desea adquirir el control de otra empresa domiciliada en Chile (B), y que para estos efectos crea una filial en las Islas Caimán (C), para que sea esta última la que adquiera la propiedad de (B) (único negocio que realizará mientras exista), propiedad que posteriormente se radicará en (A), y que producto de esta triangulación (A) va a ver reducida su carga tributaria, evidentemente es una operación que carece de razones comerciales y económicas, debido a que (A) podría haber adquirido directamente (B), y haber evitado la creación de esta artificiosidad cuyo único objetivo era la obtención de una ventaja fiscal, operaciones que se han realizado con abuso de las formas jurídicas.

Ambos ordenamientos, utilizan en la creación de esta figura, llámese “Conflicto” en España, o “abuso” en Chile, criterios que según la técnica del fraude a la ley permiten distinguir las operaciones elusivas de las simples economías de opción, estas son, la

²² Palao Taboada: “El fraude a la ley en derecho tributario”, *RDPHP*, 63, 1966, pág. 678.

artificialidad de las configuraciones o formalizaciones jurídicas (abuso de forma), la inexistencia de un motivo extrafiscal que pudiera explicar o justificar la elección de las formas jurídicas adoptadas (prueba de la intención negocial), así como también la vulneración que la aceptación del esquema montado por el contribuyente produciría en el espíritu o en la teleología de la ley tributaria²³.

Para el profesor García Novoa, si bien la redacción propuesta en el anteproyecto de Ley General Tributaria Española recogía el concepto de “abuso”, modificada posteriormente por la palabra “conflicto”, nada evita que en el artículo 15 de la Ley General Tributaria esté regulado en términos amplios una situación abusiva como forma de elusión, y lo que se pretende evitar son aquellas situaciones de búsqueda de áreas libres de tributación, pero a través de medios que el ordenamiento fiscal no considera tolerables y, por tanto, no entiende amparados por el derecho a la lícita planificación fiscal²⁴.

Importante también es destacar que la norma chilena recoge principios asentados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas²⁵, en cuanto se deben cumplir una serie de requisitos (operación con el objetivo esencial de eludir impuestos y que sea contraria a la finalidad de la norma) para que pueda considerarse que existe abuso de derecho, así como también que deben tutelarse las situaciones realizadas de buena fe por parte de los contribuyentes, al tenor del principio de seguridad jurídica, que vendría destruida por una construcción artificiosa por parte de los obligados tributarios y, finalmente, que deberá hacerse tributar la operación de acuerdo con su esencia, sin que la redefinición de las operaciones pueda conllevar una tributación mayor a la que hubiera sido normal de no realizarse el fraude a la ley tributaria.

9. La simulación

Recogiendo la experiencia comparada, la legislación chilena incorpora la regulación de la simulación como otro de los casos de elusión:

“Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación para efectos tributarios cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.”

Si bien la doctrina se divide entre las posturas causalistas y voluntaristas de la simulación tributaria, todo parece indicar que el elemento definitivo de diferenciación entre el fraude y la simulación, es la ocultación y el engaño. En efecto, en el fraude de Ley no existe ocultación, las maniobras o manipulaciones formales se presentan de manera abierta. En la simulación, en cambio, tanto si es absoluta como si se trata de la relativa, es, en cambio, esencial la ocultación, el mantener escondido para los terceros la verdadera voluntad, el contenido real del negocio²⁶. Es así como en el negocio simulado

²³ Godoi Marciano S.: *Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 82 y 83.

²⁴ García Novoa, C.: *La cláusula antielusiva*, Marcial Pons, 2004, Madrid, pág. 341.

²⁵ STJCE, de 21-2-2006, C 255/02, STJCE, de 21-2-2006, C 223/03, entre otras.

²⁶ Aguallo Avilés, Ángel y Pérez Royo, Fernando: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 71.

existe sencillamente una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Se crea una apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad. Se celebra un contrato de compraventa, pero ambas partes, en secreto están de acuerdo en que no exista pago de precio, es decir, en concluir una donación²⁷.

En la norma española, por su parte la simulación se encuentra definida en el artículo 16.1 de la Ley General Tributaria.

“Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

10. Procedimientos para declarar el abuso (conflicto) y la simulación

Como principal característica del procedimiento para declarar el abuso y simulación en Chile, es que ambos deben ser declarados por un órgano jurisdiccional independiente, el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo²⁸, mediante un procedimiento especial creado para tales efectos, el cual se encuentra establecido en el artículo 160 bis, y la solicitud para declarar la existencia el abuso o de la simulación, sólo podrá realizarla el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

Solamente se podrá solicitar la declaración de abuso o simulación en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por la Autoridad Tributaria exceda la cantidad equivalente a 16.000 euros aproximadamente a la fecha de la presentación del requerimiento. Es relevante mencionar también que, previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación ante el Tribunal Tributario y Aduanero, se deberá citar al contribuyente durante la etapa administrativa pudiendo solicitarle los antecedentes que se consideren necesarios y pertinentes.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación. Se debe determinar además en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas.

En contra de la resolución que dicte el Tribunal Tributario y Aduanero sobre la solicitud de abuso o simulación procederá el recurso de apelación, tanto para la Autoridad Tributario como para el contribuyente, el cual se concederá en ambos efectos. Finalmente, en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o la forma ante la Corte Suprema. De lo anteriormente descrito, se puede observar que el procedimiento chileno para declarar el abuso (conflicto) y la simulación difiere claramente del español. En efecto, en Chile se debe utilizar el mismo

²⁷ Pérez Royo, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario*.

²⁸ Son los Tribunales de primera instancia con competencia para conocer de las materias tributarias y aduaneras, creados por la Ley N° 20.322, del año 2009. Hay uno en cada región del país y cuatro en la Región Metropolitana.

procedimiento, tanto para declarar el abuso como la simulación y, quizás la mayor novedad, es que quien declara el abuso o la simulación no es la Autoridad Tributaria, sino que el Tribunal Tributario y Aduanero.

Por su parte, en España para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley General Tributaria, el cual dispone que el plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva, el cual podrá ser ampliado hasta por un mes más²⁹.

En cambio, la existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios, y sin que sea necesario elevar el caso a Comisión alguna.

11. Sanciones a las conductas abusivas o simuladas

En la legislación chilena, en caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley. Por su parte, en los casos en que exista simulación, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Todo en lo anterior, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas.

Además, se establece una sanción especial a quienes hayan diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, correspondiente hasta un 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales de no haber mediado las conductas elusivas, con un límite de aproximadamente 75.000 euros.

Por su parte, en España habrá que distinguir si se trata de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, o de simulación. Tratándose de conflicto, en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, dejando abierta también la posibilidad de aplicar sanciones, en virtud de la última modificación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Para tales efectos, el artículo 206 bis agrega que, constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

²⁹ De acuerdo a lo dispuesto en el 194.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano. Los representantes de la Administración tributaria actuante serán: a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente. b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica. c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

Ahora bien, tratándose de la declaración de simulación, se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente, de acuerdo a las reglas generales.

12. Consideraciones finales

Al incorporar la cláusula antielusiva general, la legislación chilena ha cumplido con las recomendaciones internacionales para velar por el correcto cumplimiento de la legislación tributaria, así como también para evitar distorsiones económicas que afectan la competencia, asegurando por un lado los principios de seguridad jurídica y el principio de tipicidad, y por otro lado la observancia de los principios de igualdad, de generalidad y de capacidad contributiva.

Es clara la influencia del modelo español en materias como el principio de calificación, la regulación del abuso, conflicto o fraude, la simulación y las consultas vinculantes que pueden efectuar los contribuyentes. Además, el sistema chileno le entrega carácter legal a instituciones que tradicionalmente han sido desarrolladas, principalmente por la jurisprudencia como por la doctrina, como son la economía de opción y la buena fe tributaria.

Definitivamente, la declaración del abuso y la simulación por parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros es una novedad del sistema chileno, que permitirá un desarrollo jurisprudencial especializado por parte de los tribunales, pero que a la vez constituye el principio desafío para la Autoridad Tributaria, la cual deberá elaborar los expedientes de manera detallada y recopilar toda la prueba destinada a acreditar la existencia del abuso y la simulación en sede judicial.

El IBI y las ayudas de Estado: a la espera de la sentencia del Tribunal Supremo

Álvaro del Blanco García
Instituto de Estudios Fiscales

1. Introducción

El Derecho de la Unión Europea, en general, y la regulación jurídica sobre prohibición de ayudas de Estado, en particular, recae sobre todo el sistema tributario nacional, esto es, estatal, autonómico y local.

Cierto es, que hasta fechas recientes las Sentencias del Tribunal de Luxemburgo sobre aspectos tributarios, recaían casi exclusivamente en el ámbito estatal. Sin embargo, esta circunstancia cambia a partir del año 2014 cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resuelve declarando contrarios a Derecho Europeo aspectos tributarios que recaen sobre el ámbito tributario autonómico¹ y local.

El presente artículo tiene por finalidad, comentar y analizar de manera crítica las recientes sentencias de los tribunales nacionales y el europeo relativo al caso *Navantia*, es decir, sobre la consideración de la exención del IBI de la que se beneficia la empresa pública española y que está siendo objeto de pronunciamientos judiciales de diversa índole.

2. La sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 9 de octubre de 2014 (C-522/13, *Navantia*)

La STJUE de 9 de octubre de 2014, *Sociedad Navantia*, C-522/2013, ha situado, por primera vez, el interés de la regulación de prohibición de las ayudas de Estado en el plano impositivo local. La importancia de dicha sentencia radica en que la misma pone en el centro de discusión aquellos beneficios fiscales ligados, aunque sea de manera indirecta, a actividades económicas y su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado.

En particular, la sentencia analiza la posible incompatibilidad entre una exención establecida en el IBI sobre terrenos propiedad del Estado pero de la que se beneficia la Sociedad Navantia, en virtud de un convenio celebrado el 6 de septiembre de 2001 entre ambas partes. El Convenio de colaboración establece una cesión del derecho de uso del astillero situado en dichos terrenos a favor de Navantia estableciéndose como contraprestación el importe de un euro anual.

El asunto trae causa de una cuestión prejudicial planteada por el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 1 de Ferrol. En la misma, el Juzgado de Primera Instancia pregunta:

«[...] si la exención fiscal sobre el Impuesto de Bienes Inmuebles de la que se beneficia [Navantia] es compatible con el [artículo 107 TFUE] y si es compatible con el artículo [107 TFUE] que un Estado miembro [el Reino de España] pueda

¹ En el ámbito autonómico podemos citar, en primer lugar, la STJUE de 27 de octubre de 2014, asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, relativa a la incompatibilidad del céntimo sanitario con el Derecho Europeo y, en segundo lugar, la STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, donde se considera contraria a la libre circulación de capitales la regulación sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio.

establecer una exención fiscal sobre un terreno [...] de su propiedad cedido a una empresa privada de capital íntegramente público [...] en la que ésta suministra bienes y presta servicios que pueden comerciarse entre Estados miembros.»²

De especial interés es el análisis del requisito de la ventaja selectiva al ser el que provoca mayor discusión a la hora de considerar una medida como ayuda de Estado o no, tal y como se observa en la sentencia.

Los fundamentos jurídicos del TJUE demuestran la amplitud del concepto de ayuda de Estado al señalar que “una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado”³. Además, la calificación de una medida como ayuda de Estado no depende de “las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos”⁴ y, el efecto de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es “aligerar directamente, las cargas que, si no existiera tal exención, gravarían el presupuesto de Navantia”⁵.

Además de lo anterior, merece la pena destacar que el TJUE coloca a la empresa pública Navantia en una situación fáctica y jurídica comparable con el resto de empresas dedicadas al sector naval⁶ y, por consiguiente, la ventaja fiscal de la que disfruta Navantia debería tener la calificación de ayuda de Estado ilegal.

Con independencia de lo anterior, parece claro que los terrenos cedidos a Navantia sí deben gozar del derecho a la exención regulado en el artículo 62.1 a) del TRLRHL si atendemos a los pronunciamientos más recientes del Tribunal Supremo. En concreto, la STS de 27 de mayo de 2011 establece al respecto lo siguiente:

«La exigencia de que el inmueble propiedad del Estado esté afecto a la Defensa Nacional ha de ser *interpretada con criterio amplio*. La evolución legislativa nos lleva a entenderlo así pues la afectación a los intereses de la Defensa Nacional ya no tiene que producirse “directamente” como imponía el art. 64.a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. La justificación última que abrigó la reforma ya en la Ley 51/2002, de 27 de diciembre fue reforzar la seguridad jurídica en el supuesto de exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes afectados a un interés público tan relevante y exclusivo del Estado como es la Defensa Nacional parece evidente que la intención del legislador no era otra que, de esta manera, evitar que opere la exención del tributo sólo cuando la afectación a la Defensa Nacional del bien inmueble sea directa, y así *extenderla a todos los bienes en que tal afectación exista, independientemente de que esta pueda considerarse de mayor o menor intensidad*»⁷.

A favor de esta tesis se muestra Moreno González si bien poniendo de manifiesto que, a pesar de la reforma, “los problemas interpretativos y aplicativos de esta exención, lejos

² STJUE, de 9 de octubre de 2014, *Sociedad Navantia*, C-522/2013, párrafo 15.

³ Párrafo 23 de la sentencia.

⁴ Párrafo 28 de la sentencia.

⁵ Párrafo 29 de la sentencia.

⁶ Párrafos 40 y 41 de la sentencia.

⁷ FJº 5 de la STS de 27 de mayo de 2011.

de desaparecer, pueden reproducirse en el futuro”⁸. En contra de la misma, nos encontramos a Trigueros Martín⁹ que critica la STS, poniendo el acento en las actividades lucrativas de la empresa pública que nada tienen que ver con la defensa nacional.¹⁰

En nuestra opinión, con mayor o menor acierto, tras la reforma operada en el TRLRHL y teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo establecida al respecto, resulta difícil no considerar conforme a nuestro ordenamiento jurídico interno, el derecho a la exención regulado en el artículo 62.1 a) TRLRHL a pesar de la cesión de uso de los terrenos a la Sociedad Navantia¹¹.

Sin embargo, el derecho a la exención a favor de los terrenos cedidos no justifica, en nuestra opinión, la adecuación y el cumplimiento del Derecho europeo ya que como ha reiterado la justicia europea, la calificación o no de un incentivo fiscal como ayuda de Estado va a pivotar sobre los efectos que dicho incentivo produzca sobre la competencia y, si el efecto es el falseamiento y alteración de la competencia, la medida debe calificarse como ayuda de Estado, salvo que se pueda justificar por la naturaleza y estructura general del sistema fiscal. Por tanto, el Estado español estaría obligado a demostrar que la diferenciación existente en este caso concreto está efectivamente justificada por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal¹². Desde esta perspectiva, señala el TJUE que el Gobierno español debería fundamentar y demostrar que la exención fiscal solicitada se deriva directamente de los principios fundadores o rectores del sistema fiscal español y que tal medida es necesaria para el funcionamiento y la eficacia del propio sistema fiscal¹³.

⁸ Moreno González, S.: “Las exenciones en materia de impuestos locales a debate en la Unión Europea (a propósito del asunto Navantia)”, *Boletín jurídico digital gtt* de 7 de agosto de 2015

⁹ Trigueros Martín, M. J.: “La calificación como ayuda de Estado de la exención en el IBI de los terrenos propiedad del estado no afectos directamente a la Defensa Nacional”, nº 121/2015, *Tributos Locales*, pág. 118.

¹⁰ Un análisis exhaustivo jurisprudencial hasta el año 2008 puede verse en Martín Queralt, J.: “La exención en el impuesto sobre Bienes Inmuebles afectos a la Defensa Nacional y a la Seguridad Ciudadana (Artículo 62.1 a) TRLRHL)” dentro de la obra colectiva, *Las Fuerzas Armadas y la legislación tributaria*, Octubre de 2008, *Documentos de Seguridad y Defensa*, nº 22, Centro Superior de Estudios de la Defensa Nacional, págs. 43 a 77.

¹¹ Hay que señalar a este respecto que el inicio del conflicto entre el Ayuntamiento de Ferrol y el Ministerio de Defensa y Navantia parte de la determinación del derecho a disfrutar de dicha exención. Fruto de este conflicto el Juzgado Contencioso-Administrativo de Primera Instancia de Ferrol dicta sentencia dando la razón al Ayuntamiento al declarar que no cabe aplicar la exención de dichos terrenos al ser explotados por Navantia y no quedar acreditada la afectación de dichos terrenos a la Defensa Nacional. Posteriormente, dicha Resolución es recurrida por el Ministerio de Defensa y Navantia, concluyendo el Tribunal Superior de Justicia de Galicia el derecho a dicha exención, con fundamento en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en particular, en la STS de 27 de mayo de 2011. Tras ello, en los años posteriores siguieron planteándose recursos ante los Tribunales, si bien en el año 2013 el Tribunal de Primera Instancia de Ferrol decide plantear cuestión prejudicial por posible vulneración del Derecho europeo y, en concreto, por posible vulneración de la regulación sobre prohibición de ayudas de Estado.

¹² Ver STJUE de 15 de noviembre de 2015, *Comisión y España vs. Gobierno de Gibraltar y Reino Unido*, Asuntos C-106/09 y C-107/09.

¹³ Párrafo 44 de la sentencia.

En definitiva, tal y como establece Martín Jiménez¹⁴, son dos los requisitos que se exigen para apreciar esta excepción: “que la medida está referida a la lógica interna (principios fundamentales) del sistema tributario (no a una lógica externa a éste) y que exista una relación de causalidad entre la lógica de la medida y su ejecución”¹⁵. Continúa señalando el autor que de esta manera que “si el tratamiento tributario especial responde a la aplicación del principio de capacidad económica o de igualdad, o simplemente trata de tomar en consideración determinadas circunstancias especiales de naturaleza objetiva de un grupo de contribuyentes, que justifican el tratamiento dispar o la adaptación para ellos del sistema general, podrá aplicarse la excepción mencionada”¹⁶

A su vez, deben tenerse presente

“las normas que responden a la estructura del sistema y que se engloban bajo la denominación “medidas de pura técnica fiscal” entre las que se señalan a título de ejemplo las siguientes: normas como la fijación de los tipos impositivos, las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de compensación de pérdidas o las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal. En cualquier caso, el principio de proporcionalidad actúa como límite al tratamiento diferenciado que puede estar amparado por la excepción comentada”¹⁷.

En este sentido, el TJUE aprecia ausencia de relación directa de los objetivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con una exención fiscal dirigida a favor de bienes inmuebles afectos a la Defensa nacional. No obstante, señala que la delimitación de esta circunstancia compete al juez nacional.

En nuestra opinión, este punto es crucial para la calificación de la exención como ayuda de Estado ilegal. A este respecto, pueden plantearse dos cuestiones:

- En primer lugar, si a pesar de la apreciación del TJUE, efectivamente existe alguna razón derivada de la estructura del sistema que justifique la exención fiscal de bienes inmuebles afectos a la Defensa Nacional y,
- En segundo lugar, si los mecanismos de repercusión o sustitución regulados en la normativa tributaria general y, en el TRLRHL en particular, tienen encaje en el concepto de medidas de pura técnica fiscal del Derecho europeo.

El Juzgado de Primera Instancia de Ferrol¹⁸, tomando como fundamento la STJUE, entiende que la exención fiscal objeto de litigio ha de ser calificada como ayuda de Estado y por consiguiente contrario a Derecho europeo, por las siguientes razones:

- En primer lugar, Navantia se beneficia de la exención del IBI en todas sus actividades, tengan carácter civil o militar, resaltando que con relación al ejercicio 2011 solamente un 18,34% de su facturación va dirigida al Ministerio de Defensa mientras que el resto de su facturación va dirigido a otros clientes

¹⁴ Martín Jiménez, A. J.: “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”, en la obra colectiva, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2008*, dir. Calderón Carrero, J. M., ed. CISS, págs. 897 a 908.

¹⁵ Portugal/Comisión, C-88/03.

¹⁶ STJUE de 29 de abril de 2004, Asunto C-159/01.

¹⁷ Martín Jiménez, A. J.: “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”, en la obra colectiva, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2008*, dir. Calderón Carrero, J. M., ed. CISS, págs. 897 a 908.

¹⁸ Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Ferrol, de 10 de marzo de 2015.

españoles (3,31%) y fundamentalmente, a otros clientes del resto del mundo (78,65%).

- En segundo lugar, la exención del IBI para el inmueble cedido a Navantia no se justifica, dada la desvinculación de su actividad con la función pública.
- En tercer lugar, se trata de una intervención pública que implica un beneficio económico para Navantia que distorsiona la competencia al no poder beneficiarse de la misma otras empresas dedicadas al sector.

3. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 16 de julio de 2015 (Sentencia 388/2015)

Fruto del recurso interpuesto por el Ministerio de Defensa y Navantia contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Ferrol, de 10 de marzo de 2015, el TSJ de Galicia revoca la resolución del Tribunal inferior.

El motivo de dicha decisión radica en los siguientes aspectos:

- En primer lugar, el TSJ entiende que el Tribunal de Primera Instancia ha obviado que la exención fiscal objeto de litigio a favor del Estado español es conforme a Derecho y, que por tanto, no se le puede negar al Estado español.
- En segundo lugar, Navantia solamente habría de responder del IBI por la vía de la repercusión convencional del mismo, es decir, a través del Convenio en el que se articula la cesión de uso de terrenos del Ministerio de Defensa de 6 de septiembre de 2001, toda vez que su pago no le corresponde ni como contribuyente ni como sustituto del mismo. El Estado sí ha pactado con Navantia la repercusión del impuesto a través del Convenio. Tal y como establece la cláusula 26.1.3 párrafo 2º del Convenio al señalar que *“la Empresa se compromete igualmente a abonar el importe de cuantos tributos pueden recaer o gravar la utilización y tenencia de las referidas instalaciones durante la vigencia del presente Convenio”*¹⁹. Desde esta perspectiva el TSJ de Galicia concluye que el Estado español ha cumplido con su obligación de repercutir el impuesto, con independencia del derecho o no a la exención. Por tanto, concluye que la actuación del Tribunal de Primera Instancia no ha tenido en cuenta todas estas cuestiones antes referidas, careciendo de sentido declarar la exención fiscal como ayuda de Estado.
- Por último, el TSJ entiende que la comparación entre empresas del mismo sector debe realizarse entre aquellas que tengan la condición de cesionarios y no otros títulos diferentes que puedan dar lugar a la realización del hecho imponible del IBI (es decir, los derechos de concesión administrativa, superficie, usufructo o propiedad). A su vez, considera que la actual situación no genera, o no se demuestra de manera suficiente, que se produzca un falseamiento de la competencia.

Frente a dicha resolución el ayuntamiento de Ferrol ha interpuesto un recurso ante el Tribunal Supremo.

¹⁹ <https://ssweb.seap.minhap.es/docconvenios/rest/descargaFicheros/12581>

4. Análisis crítico

En primer lugar, como bien argumenta el TSJ de Galicia, entendemos que el Estado tiene derecho a la exención fiscal, tomando como fundamento la jurisprudencia del TS.

En segundo lugar, si nos centramos únicamente en la cuestión prejudicial en los términos expuestos, la STJUE es meridianamente clara y correcta y únicamente quedaría por analizar por parte del juez nacional si la ventaja selectiva establecida a favor de Navantia tendría justificación sobre la base de la naturaleza y estructura general del sistema fiscal. En nuestra opinión, el establecimiento de una exención fiscal en el IBI a favor de bienes afectos a Defensa Nacional podría tener encaje al tratarse de unos inmuebles sujetos a una especial consideración como es su afectación a la Defensa Nacional y, por tanto, desde esa perspectiva, cabría su justificación. El problema radica en la interpretación jurisprudencial amplia dada a la misma. Creemos que con la normativa anterior al año 2002, en la que la exención se concedía cuando se demostrase una afectación directa su justificación podría estar más fundamentada. No obstante, al ampliarse el ámbito de aplicación de la exención e interpretarse por el TS atendiendo a un criterio amplio esta justificación deja de tener sentido. A su vez, si la exención fiscal se aplicase de manera estricta y ligada a una afectación directa conforme a la normativa anterior, sería difícil encontrar algún supuesto tributario contrario a la regulación sobre prohibición de ayudas de Estado. Por lo tanto, y en base a lo anterior, entendemos que no cabría justificación alguna por la amplitud del ámbito de aplicación de la exención y, por tanto, sería contrario al análisis de proporcionalidad.

En tercer lugar, el Juzgado de Primera Instancia cometió un error de análisis de origen al centrar la cuestión prejudicial únicamente en la exención fiscal. Del análisis de todos los elementos que configuran el caso concreto, el Convenio de colaboración firmado entre el Ministerio de Defensa y Navantia es de vital importancia. Tal es así, que el falseamiento de la competencia y el análisis de la ventaja selectiva no provienen tanto del derecho o no a la exención fiscal sino del propio Convenio. Coincidimos plenamente con el TSJ de Galicia que la repercusión de los impuestos debe hacerse por vía convencional. Sin embargo, discrepamos del mismo en que el Estado cumple de manera diligente únicamente con establecer la repercusión de los impuestos vía Convenio. Como hemos manifestado anteriormente, la calificación de una ayuda de Estado no depende de *las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos*. Teniendo esto presente, no se puede considerar adecuado a la normativa europea un Convenio de colaboración que facilita frente a otros operadores privados del sector que Navantia se beneficie de manera indirecta de una exención fiscal. Por otro lado, la contraprestación de un euro en concepto de tasa por el uso de las instalaciones vulnera claramente la regulación sobre prohibición de ayudas de Estado.

Desde esta perspectiva, parece claro que el Convenio de colaboración, en los términos expuestos, es el que genera una ayuda de Estado ilegal y no tanto la regulación tributaria. En este sentido, el Juzgado Contencioso-Administrativo debía haber realizado la cuestión prejudicial en otros términos y no ceñirse de manera exclusiva a la exención fiscal.

El Estado español consciente de tal circunstancia lleva a cabo una modificación en el Convenio de colaboración en el año 2016. A partir de la modificación del Convenio la tasa por el uso de las instalaciones pasa de 1 euro a 4,5 millones de euros anuales por el aprovechamiento especial de bienes de dominio público estatal. La cuantía de la tasa se

fija en el 100% sobre el valor de utilidad que reporta el aprovechamiento de las instalaciones cedidas.

Con esta modificación, el Convenio de colaboración salva uno de los principales argumentos para su consideración como ayuda de Estado ilegal. Sin embargo, queda pendiente por determinar si el disfrute de la exención fiscal del Estado que provoca indirectamente una ventaja selectiva a favor de la Empresa Pública frente a sus competidores siga viciando el Convenio de colaboración.

En nuestra opinión, el Convenio sigue siendo contrario a las normas sobre prohibición de ayudas de Estado en el mismo sentido que antes de la modificación en la cuantía de la tasa. Aunque el daño a la competencia es menor, Navantia sigue teniendo un tratamiento privilegiado frente a sus competidores que, en ningún caso, pueden beneficiarse de dicha exención fiscal, aún cuando Navantia se encuentra en una situación fáctica y jurídica comparable con el resto de empresas dedicadas al sector naval. Por tanto, en los términos actuales, el Convenio de colaboración podría ser calificado como ayuda de Estado ilegal pese a la modificación del año 2016. Consideramos que sería suficiente con trasladar al Convenio la hipotética cuota tributaria que le correspondería pagar si Navantia fuese la titular de alguno de los derechos recogidos en el artículo 61.1 del TRLRHL.

5. Conclusiones

La STJUE de 9 de octubre de 2014 (C-522/13, Navantia) ha supuesto un punto de inflexión y una alerta para las Haciendas Locales debiendo tener presente la regulación sobre prohibición de ayudas de Estado²⁰.

En el caso concreto, creemos que la cuestión prejudicial no estuvo bien enfocada respecto a la realidad que trataba de esclarecer al no recoger aspectos esenciales del supuesto concreto. En particular, la pregunta del Juzgado de Primera Instancia debería haber incluido el Convenio de colaboración y haber puesto de manifiesto la ausencia de una verdadera repercusión convencional por la exención fiscal. En estos términos, la sentencia del TJUE hubiese sido de mayor interés.

Entendemos que en ningún caso el Ayuntamiento de Ferrol debería tener derecho al cobro del IBI por los terrenos en los que está desarrollando su actividad Navantia ya que conforme a la jurisprudencia del TS, el Estado español tiene derecho a la misma²¹. Sin embargo, y con independencia de lo anterior, el Ministerio de Defensa debería añadir un párrafo en el artículo 26.1.3 del Convenio de colaboración con Navantia estableciendo el pago de una cuota tributaria equivalente al importe de los impuestos que estuviesen exentos por tratarse de terrenos propiedad del Estado, en este caso por estas afectos a Defensa Nacional. De esta manera, no existiría una ventaja económica selectiva a favor de Navantia frente a otras empresas del sector.

Finalmente concluir que la sentencia del TSJ de Galicia ha sido recurrida por el Ayuntamiento de Ferrol. Sólo queda esperar el fallo del Tribunal Supremo. Entre tanto, la duda continúa.

²⁰ Varios artículos tratan la problemática de la regulación sobre prohibición de ayudas de Estado y la imposición local. Entre otros, destacamos los siguientes: Del Blanco García, A. J.: “La incidencia del Derecho europeo en el sistema impositivo local”, *Tributos locales*, nº 119/2015, págs. 71 a 84; García de Pablos, F.: “Las exenciones del IBI como posibles ayudas de Estado”, *Tributos locales*, nº 119/2015, págs. 85 a 98.

²¹ No obstante, de *lege ferenda*, aplicando el principio inspirador del artículo 9.2 del TRLRHL, podrían adoptarse las medidas legislativas oportunas para compensar al municipio.

ASPECTOS PRÁCTICOS EN LA APLICACIÓN DE LA TEORÍA DEL CONOCIMIENTO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA

Ignacio García Sinde

Interventor y Auditor del Estado. Inspector de Hacienda

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. CASO 1. SOCIEDADES VINCULADAS EN SITUACIÓN CONCURSO CON RESCISIÓN DE DACIÓN EN PAGO REALIZADA ENTRE LAS MISMAS ANTES DE LA DECLARACIÓN DEL CONCURSO. 3. CASO 2. LA TEORÍA DEL CONOCIMIENTO COMO LÍMITE A LOS EFECTOS EN UNA REGULARIZACIÓN BASADA EN LA SIMULACIÓN. 4. CASO 3. OPERACIÓN ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS Y TEORÍA DEL CONOCIMIENTO. 5. CASO 4. OPERACIÓN ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS Y ASESOR FISCAL. 6. CASO 5. SOCIEDADES VINCULADAS E INVESTIGACIÓN DEL DESTINO DE LA CUOTA DE IVA. 7. CASO 6. FACTURAS FALSAS Y TEORÍA DEL CONOCIMIENTO. 8. CASO 7. VINCULACIÓN Y CONCURSO. 9. CASO 8. ÚNICO INTERVINIENTE. 10. CASO 9. RELACION FAMILIAR. 11. CASO 10. FALTA DE PRUEBA DEL CONOCIMIENTO. 12. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. Introducción

El objetivo del presente trabajo es exponer los aspectos prácticos que hemos conocido de la aplicación en Derecho español de la denominada teoría del conocimiento, construcción de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación con la denegación de la deducibilidad de cuotas de IVA soportado y la denegación de la devolución solicitada de dicha cuota soportada, cuando se aprecia fraude o abuso.

Aspectos prácticos que versarán sobre la actividad de la Administración tributaria tendente a demostrar la concurrencia de los elementos que la teoría del conocimiento recoge que justifiquen la denegación por la Administración tributaria del derecho a deducir cuotas de IVA soportadas por sujetos pasivos cuando se aprecie la existencia de un fraude o abuso de derecho en el hecho mismo de soportar las mismas y en las circunstancias concurrentes en el ejercicio del derecho a la deducción. De esta manera se evita un perjuicio al Tesoro que normalmente se puede concretar en una falta de ingreso en el Tesoro o en el pago indebido de devoluciones tributarias.

Básicamente, lo que intentamos es analizar las actuaciones de la Administración tributaria encaminadas a la obtención de medios de prueba, elementos de convicción e indicios, cuya valoración conduce a la constatación de un fraude o abuso de derecho y a la consiguiente denegación del derecho a la deducción del IVA soportado o de la devolución solicitada.

Y ello mediante la exposición de una serie de casos prácticos o supuestos de hecho.

Por tanto, no analizaremos ni el surgimiento de esta doctrina en la Jurisprudencia comunitaria, ni sus fundamentos jurídicos, ni su adecuación al Derecho Español. Ni tampoco la aplicación de esta teoría del conocimiento al supuesto de denegación de la aplicación de exenciones, particularmente en el supuesto de operaciones intracomunitarias.

2. Caso 1. Sociedades vinculadas en situación concurso con rescisión de dación en pago realizada entre las mismas antes de la declaración del concurso

El primer supuesto que analizamos es un caso de actuación inspectora ante una sociedad A que efectúa una dación en pago a favor de una sociedad B, emitiendo la correspondiente factura y repercutiendo el IVA. Ambas sociedades están vinculadas.

Este IVA repercutido no fue ingresado por la sociedad A, pero la sociedad B se dedujo el IVA soportado, obteniendo su devolución.

Ambas sociedades son declaradas en concurso. La administración concursal interpuso una demanda solicitando dejar sin efecto la dación en pago, lo que se produjo por Sentencia judicial. En cumplimiento de la misma la operación de la dación en pago fue rectificadas. Por tanto, la sociedad A presenta una declaración de IVA con resultado a devolver al existir una minoración de la base imponible.

La sociedad B, por su parte, rectifica sus deducciones, pero no ingresa el IVA correspondiente a la rectificación y a la declaración presentada.

Por otro lado, la deuda derivada de la autoliquidación inicial de A (en la que se declaró la cuota de IVA procedente de la dación) tiene la calificación de deuda concursal, y no puede ser objeto de compensación con la devolución que ahora se solicita.

En resumen, nos encontramos que la sociedad A no ha ingresado la deuda resultante de la primera autoliquidación y pretende una devolución. La sociedad B ha recibido ya una devolución y no ingresa la deuda resultante de la rectificación de deducciones.

Pues bien, como expone la Resolución de 18 de junio de 2015 del TEAC (RG 00-03660-2013), la Administración deniega la devolución solicitada con los siguientes argumentos:

- La necesidad del previo ingreso de las cuotas repercutidas para la procedencia de los mecanismos previstos en el artículo 89 de la Ley del IVA.
- La prohibición del enriquecimiento injusto que se produce si se permite no ingresar el IVA repercutido (por ser crédito concursal), y luego obtener la devolución de su importe por la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas.
- En el artículo 89 de la LIVA se prevén dos procedimientos para la rectificación, y si la entidad acude al procedimiento de devolución de ingresos indebidos no se habría acordado por no haberse ingresado previamente las cuotas, resultando ilógico que los resultados sean tan distintos según el procedimiento el que se acuda.
- No deducibilidad de la factura rectificativa cuando el que la expidió participó, sabiéndolo o debiéndolo saber, en una operación fraudulenta o abusiva.

El TEAC confirma la liquidación. No vamos a entrar en la mayoría de los argumentos de la desestimación, sino sólo analizar lo relativo a la teoría del conocimiento. Señala la Resolución que

“la operación se había realizado con pleno conocimiento por parte de los administradores de la insolvencia de ambas sociedades, de las consecuencias que ello conllevaba al declararse el concurso y, por ello, los efectos que se producirían sobre la Hacienda Pública, que no podría exigir el ingreso de la cuota repercutida al destinatario de la operación”.

Esta consideración nos merece la siguiente reflexión sobre el pleno conocimiento. ¿Sabían los administradores de las sociedades que el administrador o administradores concursales iban a interponer una demanda para dejar sin efecto la dación en pago?, ¿Tenían conocimiento pleno los administradores de las sociedades de la Sentencia que se dictó resolviendo y dejando sin efecto la dación en pago?

Nos parece dudoso afirmar que los administradores tenían conocimiento pleno de hechos o presupuestos futuros que no dependían de su voluntad.

Y, con fundamento en lo expuesto, termina la Resolución señalando

“finalmente, y como bien apunta la Inspección en el Acuerdo impugnado, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02), que no permite deducir el IVA soportado por un sujeto pasivo cuando participa en una operación fraudulenta o abusiva, considerando este TEAC que de igual modo que no se le puede permitir minorar un IVA repercutido (que en la práctica opera como una deducción) cuando deriva de una operación fraudulenta o abusiva. En el presente caso la intención de A y de B no era obtener una ventaja fiscal sino una ventaja en el seno del concurso, pero de su conducta deriva también la obtención de una ventaja fiscal que constituye una práctica abusiva, al no ingresarse cuotas algunas por A y obtenerse la devolución por B (recordemos que con del mismo grupo, con los mismos administradores, con declaración de concurso simultánea y según la propia entidad se pretendía favorecer a los acreedores concursales de B), por lo que deben aplicarse las mismas conclusiones”.

En conclusión, según el TEAC la teoría del conocimiento permite denegar una devolución originada por la rectificación de una base imponible de IVA repercutido y su correspondiente cuota negativa cuando en su origen se encuentre una actuación abusiva.

Frente a la doctrina original –que permite la denegación del derecho a la deducción- se produce una expansión de la aplicación de la misma a supuestos de denegación del derecho a la devolución (y suponemos que a la denegación de la inclusión de una base imponible negativa cuando el resultado de la declaración-liquidación sea a ingresar, sí el importe a ingresar es menor como consecuencia de una operación de rectificación de bases que se considere abusiva o fraudulenta).

Esta expansión, además, parece sorprendente cuando no se ha acreditado un conocimiento pleno de todas las circunstancias producidas, cuando la obtención de una ventaja fiscal no era el motivo principal de la operación de dación en pago (como exige la Sentencia del TJCE citada en la Resolución y comentada por Moreno Castejón, Marín Vacas y Hurtado Puerta en trabajo presentado al VII-A Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en 2006 en el IEF, *Cuadernos de Formación*, colaboración 23/07, volumen 4/2007).

Pero es que la solución adoptada no es neutral. Si no procede la devolución nos encontramos que la sociedad A tiene una deuda (derivada de la declaración-liquidación originaria) y la sociedad B tiene otra deuda (la derivada de la rectificación de deducciones).

Entendemos que la solución correcta al asunto que se plantea –ante la laguna legal que aparece en artículo 89 de la Ley del IVA que recoge el supuesto de ingreso y el supuesto de reintegro de las cuotas rectificadas, pero no recoge el supuesto de falta de ingreso de la cuota inicialmente repercutida y la imposibilidad de compensar- era la denegación por la Administración de la devolución, la anulación de la liquidación pendiente de pago a cargo de la sociedad A, (la operación es neutra para dicha sociedad A) persistiendo la liquidación a cargo de la sociedad B (que ha recibido en su patrimonio la cuota de IVA vía devolución) derivada de la rectificación de deducciones. No olvidamos que la situación concursal pudiera dificultar esta solución, pero la creemos más conveniente que la expansión de la Jurisprudencia europea a un supuesto que creemos que no encaja en la misma.

3. Caso 2. La teoría del conocimiento como limite a los efectos de regularización basada en la simulación

En el caso que nos ocupa se trata de una persona física Sr. A que adquiere una nave industrial, declara la división horizontal en dos fincas y procede a vender las dos naves resultantes.

La regularización pone de manifiesto que sobre el vendedor de las naves sólo existía información como receptor de rendimientos del trabajo, que existían ciertas incoherencias en la forma de pago del precio de una de las dos naves, que había declarado el IVA de una de las ventas (pero deduciendo el IVA soportado que no había sido ni declarado ni ingresado por el titular inicial) y que al adquirente de la otra nave se le había regularizado su situación tributaria no admitiendo la deducción del IVA soportado en la adquisición de la nave.

El TEAR de Andalucía (reclamación 41-09488-2013) anula la regularización practicada al comprador de una de las naves (Sr. B) tras detectar varios defectos. El acta incoada al contribuyente regularizado no está completa. No se ha incorporado al expediente la regularización practicada al vendedor. No consta ninguna actuación en la nave, ni fotos, ni planos. No aparece en el expediente la escritura de compra de la nave por el Sr. A. Considera el Tribunal que la división al menos jurídica de la nave adquirida por el Sr. A conllevaría la obtención de alguna o algunas licencias urbanísticas, que no aparecen en el expediente.

Pero, en lo que nos importa, señala el TEAR de Andalucía que la denegación del derecho a la deducción por la existencia de fraude exige que el adquirente de la nave conociera el fraude o lo debiera conocer, según doctrina del TJUE.

Señala el TEAR de Andalucía que existen dudas sobre la forma de pago (el comprador señala que la forma de pago pactada en escritura fue alterada a petición del vendedor) y que el hecho de que el comprador de la otra nave hubiera rectificado la deducción de las cuotas soportadas puede deberse a que se trata de una sociedad patrimonial, pues el expediente está huérfano de toda explicación o información sobre el mismo.

Resalta el TEAR de Andalucía que no hay pruebas sobre la vinculación entre las partes del contrato de compraventa y que, en principio, el fraude se comete exclusivamente por el vendedor de la nave al no ingresar la cuota repercutida.

O sea, la teoría del conocimiento opera como un límite en los casos de denegación del derecho a la deducción por apreciar una situación de fraude (interpretado en sentido amplio, como situación en que se produce un perjuicio al Tesoro). En el presente caso, el perjuicio se sitúa en la falta de ingreso o declaración por el vendedor de la nave de la cuota repercutida en dicha venta, pero, en este caso, además de los defectos probatorios

de la simulación (falta de condición del sujeto pasivo como empresario) se resalta que no se ha probado el conocimiento o el deber de conocimiento del comprador del fraude cometido por el vendedor.

4. Caso 3. operación entre sociedades vinculadas y teoría del conocimiento

A) En el presente caso nos encontramos con una sociedad A que adquiere un conjunto de finas urbanizables, denegándose la deducción del IVA soportado en la misma. Nos encontramos con un grupo familiar que son titulares de las participaciones sociales de dos sociedades A y B.

El día 11 de julio de 2012 los partícipes comparecen ante Notario y otorgan escritura de compraventa de participaciones sociales de la sociedad B, siendo el comprador de las mismas un tercero. El protocolo es el 1409.

Con el siguiente número de protocolo (1410) del mismo Notario se otorga escritura por el comprador de las participaciones sociales en la que se recoge la celebración de una Junta Universal de la sociedad B, el cese del administrador anterior y el nombramiento como nuevo administrador único del comprador de las participaciones sociales.

Con el siguiente número de protocolo (1411) del mismo Notario se otorga escritura de compraventa por la que la sociedad A reclamante adquiere de la sociedad unos solares. La adquisición se realiza por importe de la hipoteca pendiente de pago (700.000 euros) y se devenga el IVA (126.000 euros), que se paga mediante la entrega de un pagaré nominativo. La Administración detalla las vicisitudes de este pagaré que es convertido en tres pagarés nuevos dos de los cuales son cobrados en efectivo por el nuevo administrador.

De la primera escritura destaca el TEAR de Andalucía (reclamación 41-00682-2014) tres cuestiones:

Primera.- Cada participación social se vende por su valor nominal. El Notario destaca que no se ha acreditado la afirmación de que el precio ha sido pagado en efectivo con anterioridad al otorgamiento de la escritura.

Segunda.- En el balance de sumas y saldos que se incorpora a la escritura aparece la cuenta 1180000000 “Aportaciones de socios o propietarios” con un saldo acumulado de 435.500,00 euros en el Haber, que corresponde a un crédito de que son titulares los hermanos titulares de las participaciones sociales antes de la venta. Es decir, la sociedad vendedora de los inmuebles adeuda a los socios anteriores el importe de 435.500,00 euros.

Siendo acreedores de este elevado importe parece extraña la transmisión de las participaciones a un tercero. Porque al perder el control de la sociedad disminuyen las posibilidades de recuperación del crédito.

Tercera.- El reclamante no explica los motivos por los que los socios deciden la transmisión de las participaciones (pese al importe que les adeuda), no sabemos como se ha fijado el precio de las participaciones, no conocemos como entraron en contacto con el comprador (del que razonablemente deben esperar la devolución de 435.500 euros), al que la Administración no puede localizar (pero los reclamantes no dan ninguna indicación para facilitar la localización), no sabemos el interés que tenía en la sociedad el comprador de las participaciones (que cesa en la presentación de declaraciones tributarias.)

B) La cuota de IVA devengada por importe de 126.000 euros no es ingresada ni declarada por el vendedor –sociedad B- que se limita a declarar la deuda con petición de

aplazamiento. Sin embargo, es declarada como cuota soportada deducible por el reclamante y pretende su devolución.

La Administración deniega la deducción de esta cuota de IVA al reclamante al considerar que ha debido conocer de su participación en un fraude, al amparo de la denominada teoría del conocimiento, construida por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Esta doctrina puede enunciarse como que “incumbe a las autoridades u órganos jurisdiccionales denegar a un sujeto pasivo los derechos a la deducción, exención o devolución del IVA cuando resulta acreditado que, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que participaba en un fraude en el IVA” (por todas Sentencia del TJUE de 18 de diciembre de 2014, asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13.)

C) A lo ya señalado debemos añadir que la Administración tributaria aporta información sobre la conducta tributaria del nuevo administrador y sobre la imposibilidad de localizar a la sociedad vendedora BL, que no ha vuelto a presentar más declaraciones tributarias desde el cambio de administrador.

Aunque el reclamante no sea responsable de estos hechos, señal el TEAR de Andalucía que esta circunstancia no impide que se incorporen al expediente y que deban ser tenidos en cuenta en la valoración de las pruebas aportadas. Recuerda que como señala la Sentencia de 23 de mayo de 2012 del Tribunal Supremo (recurso 1489/2009): “efectivamente, las relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues sólo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere. Es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuáles son las características de los comerciantes con quienes establecen relaciones comerciales”.

Pero reconoce el TEAR que

“evidentemente este es un caso ligeramente diferente pero sorprende que un grupo de hermanos vendan las participaciones sociales de una sociedad que les adeuda 435.500 euros sin comprobar las características del comprador de las participaciones y su solvencia”.

La imposibilidad de localizar a la sociedad tras el cambio de propietario de las participaciones sociales impide conocer si el importe de la cuota de IVA fue o no ingresado y el destino final del mismo.

No cabe ninguna duda de que cuando los hermanos titulares de las participaciones de las dos sociedades, señala el TEAR de Andalucía, llegaron a la oficina del Notario ya habían negociado la venta de las participaciones sociales en el importe de su valor nominal (nada sabemos de la forma en que se fijó este precio) y la compra por la sociedad reclamante de las parcelas. No es creíble que, vendidas las participaciones sociales, se iniciara un proceso de negociación de la compra de las parcelas que culminara, sin solución de continuidad en la escritura de venta. Tal y cómo funcionan las Notarías en estos momentos las minutas de las escrituras ya estaban confeccionadas cuando las partes llegaron a la Notaria.

D) Tampoco hay explicación alguna de las causas por las que el nuevo propietario vende las parcelas sin obtener beneficio comercial alguno en la operación.

Tampoco, sigue el TEAR de Andalucía, se explica por el reclamante como es que en lugar de realizar primero la transmisión de las parcelas (cuando los hermanos controlaban las dos sociedades), declarar el IVA en la sociedad vendedora y deducirlo en la sociedad

compradora y después vender las participaciones sociales de una sociedad que estaría en la misma situación patrimonial que la que se encuentra la sociedad tras las tres operaciones descritas, se opta por esta actuación.

Y la única explicación que se encuentra a la sistemática seguida es el beneficio que se pretende obtener con la devolución del IVA que solicita el reclamante, cuota que no ha sido ingresada ni declarada por el reclamante.

E) Por tanto, concluye el TEAR de Andalucía que la valoración conjunta y global de las circunstancias que concurren en las operaciones descritas y los medios de prueba aportados por el reclamante llevan al TEAR de Andalucía a considerar que es conforme a Derecho la denegación de la devolución de la cuota de IVA, ya que el reclamante debía de conocer, a la vista de las circunstancias expuestas, que la cuota de IVA no iba a ser declarada por la sociedad vendedora y que el único beneficio de la operativa expuesta era la obtención por el reclamante de la devolución de una cuota ni declarada ni ingresada en el Tesoro.

5. Caso 4. Operación entre sociedades vinculadas y asesor fiscal

Nos encontramos con la constitución de la Sociedad A. Al día siguiente de la constitución se otorgan dos escrituras de compraventa en virtud de las cuales se adquieren de la sociedad B varios inmuebles con repercusión de IVA.

La Administración pone de manifiesto que no se acredita – del análisis de la contabilidad del comprador y de los movimientos de cuentas bancarias- el pago del precio de los inmuebles, ni el pago de las cuotas de IVA repercutidas. Tampoco se acredita el pago posterior de las cuotas hipotecarias que gravan los inmuebles. O sea, que falta capacidad financiera para adquirir los inmuebles por parte de la Sociedad A.

El vendedor Sociedad B presenta declaraciones liquidaciones de IVA reconociendo la deuda resultante de la repercusión de cuotas en la transmisión de los inmuebles, pero señalando la imposibilidad de pago de la deuda.

El comprador Sociedad A, por su parte, se deduce las cuotas de IVA soportadas.

La Administración pone de manifiesto que el administrador único de la Sociedad A es administrador único de una sociedad dedicada al asesoramiento contable y fiscal, compartiendo domicilio. Dicho administrador y asesor fiscal ha sido asesor de la sociedad vendedora, siendo el presentador, por vía telemática, de las declaraciones-liquidaciones con reconocimiento de deuda e imposibilidad de pago del IVA.

La Administración considera que la transacción comercial no es normal. No hay pago, no hay subrogación, no se acredita el pago posterior del precio por el comprador de los préstamos hipotecarios que gravan la finca. Concluye afirmando que el administrador de la sociedad compradora sabía o debía saber, como asesor del vendedor, que no iba a ingresar el IVA y aún a sabiendas, constituyó la sociedad compradora y al día siguiente realizó dos compraventas adquiriendo cuatro fincas, se dedujo el IVA y presentó la declaración de IVA del vendedor con imposibilidad de pago.

Por tanto, se deniega el derecho a deducir las cuotas soportadas por la sociedad A aplicando la teoría del conocimiento. Hemos de destacar que en los Fundamentos de Derecho del informe de disconformidad se completa la exposición de esta teoría con el estudio de la teoría de la ignorancia deliberada, nacida en el seno del Derecho Penal (“quien pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto o colaboración que se le pide, se mantiene en situación de no querer saber, pero no obstante, presta su colaboración se hace acreedor a las consecuencias penales de su antijurídico actuar”, Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 19 de enero, nº 33/2005).

6. Caso 5. Sociedades vinculadas e investigación del destino de la cuota de IVA

En este caso, la Administración tributaria considera que existe una única voluntad negocio subyacente en todas las operaciones realizadas y que existe un conocimiento previo por quien ejercita el derecho a la deducción de cuotas de IVA del hecho de que las cuotas repercutidas no van a ser ingresadas en el Tesoro Público.

Para llegar a esta conclusión se destaca que vendedor -repercutidor de IVA- y comprador -ejercitante del derecho a la deducción- comparten el mismo administrador y existen vinculaciones en cuanto a la propiedad de las participaciones sociales. Asimismo, existen vinculaciones con otras sociedades que participan del importe recibido por el vendedor en concepto de cuotas de IVA.

Igualmente, se analiza la situación patrimonial de la sociedad vendedora. Se destacan sus pérdidas y sus deudas con la Hacienda Pública -que habían sido objeto de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento denegada-, por lo que parece normal que se decida sacar los inmuebles del balance, mediante su transmisión a terceros vinculados.

El análisis que se realiza de las operaciones de venta realizadas permite determinar que no han existido prácticamente pagos en la compra, sino que los compradores se han subrogado en las hipotecas que gravaban los bienes vendidos.

Igualmente, se resalta la distancia que existe entre el lugar en que se realiza la actividad principal del comprador y el lugar en que se encuentra el inmueble adquirido (nave industrial), por lo que no parece una adquisición de un activo para destinarlo a la actividad empresarial propia del comprador.

Como novedad en este caso, la Administración actuante pone de manifiesto que las cuotas de IVA repercutidas en la venta del inmueble no se destinan al pago de la deuda resultante de la autoliquidación, sino que dichas cuotas terminan en poder de sociedades que integran el entramado societario de que forman parte vendedor y comprador.

La investigación realizada permite verificar que la cuota de IVA se paga por el comprador al vendedor mediante la entrega de un documento bancario. El mismo es ingresado en una cuenta bancaria del vendedor, pero el mismo día del ingreso se emiten una serie de pagos, por importe similar a la cuota de IVA, que ingresan en gran parte en sociedades vinculadas.

La novedad en el presente caso estriba en la investigación del destino final de las cuotas de IVA. Ciertamente que no es un argumento decisivo por sí mismo, pues no hay una obligación de quien repercute de que conserve los medios de pago que ha recibido para cobrar el impuesto repercutido para efectuar el pago al Tesoro Público, aunque el análisis del destino del importe de las cuotas repercutidas es muy significativo por el destino dado a dicho importe.

Esta cuestión podría no tener trascendencia si la cuota cobrada de IVA se destina al pago de otros tributos atrasados o de créditos preferentes al crédito tributario, pero es significativa y debe valorarse cuando su destino es otro o incluso cuando es desconocido.

7. Caso 6. Facturas falsas y teoría del conocimiento

A) En el supuesto analizado en la Resolución de 15 de diciembre de 2011 del TEAR de Cataluña (reclamación 08-08130-2007) se trata de un supuesto en que no se admite la deducción de cuotas deducidas al no quedar acreditado que el emisor de las facturas fuera realmente el que efectuó las entregas de bienes reflejadas en las facturas.

Tras analizar las dudas de la Inspección –admite los efectos de las facturas en el Impuesto sobre Sociedades- entiende el Tribunal que las operaciones han sido reales, aunque no realizadas por el emisor de las facturas.

Pero señala que

“podemos concluir que del contenido del expediente no existe ningún elemento objetivo que nos permita llegar a la conclusión de que la reclamante sabía que cantidades que le fueron repercutidas por quine no era sujeto pasivo del impuesto no serían ingresadas”.

El Tribunal desecha conocer de las consideraciones que la Inspección realiza sobre esta cuestión en el procedimiento sancionador, pero que no ha realizado en el procedimiento de liquidación y en este caso concreto –de materiales de recuperación- valora que el reclamante estuviera en posesión de certificados de la AEAT en virtud de los cuales las sociedades podían repercutir el IVA.

B) En el supuesto de la Resolución de 19 de enero de 2012 del TEAR de Cataluña (reclamación 08-02778-2008) se analiza la cuestión del conocimiento pro el reclamante de la existencia del fraude, señalando que

“lo cierto es que la Inspección ha querido comparar los precios de los supuestos proveedores de X, SA, también participantes en el fraude, con el precio facturado a la reclamante para demostrar que el beneficio se encontraba en no ingresar el IVA, pero por este mismo motivo (precios no reales) no puede imputarse a la reclamante el que podía conocer que sus precios eran inferiores a los del mercado.

La Inspección no compara los precios que existían en el momento en que la reclamante compró a X, SA con los del mercado (los precios tenidos en cuenta se refiere a operaciones con otras sociedades aparentes), por lo que no se puede apreciar si el reclamante tenía o no la posibilidad de conocer el origen fraudulento de las mercancías”.

Y sobre la cuestión aun realiza otra consideración, en los siguientes términos:

“en segundo lugar, la relación de la reclamante con I.G. no ha sido aclarada por la Inspección.

Debemos fijar, como idea a seguir que el conocer a una persona que participa en una trama no conduce a conocer, o poder conocer, la existencia de esa trama. En este orden de cosas, la Inspección admite la deducción de las facturas de O.I, SL, en la que I.G es el administrador, por lo que no todas las operaciones que la reclamante efectuaba con estas personas eran necesariamente fraudulentas”.

La conclusión no es que otra que “la Inspección no ha determinado qué elementos, hechos u otras circunstancias son los que ha obviado la reclamante para dejar de ser adquirente de buena fe”.

Poco ha de comentarse. La Administración tiene la carga de probar el conocimiento del carácter abusivo o fraudulento de la operación en la que participa.

8. Caso 7. Vinculación y concurso

En el caso estudiado en la reclamación 53-01425-2014 por el TEAR de Andalucía, en resolución de 25 de septiembre de 2015, resulta que el reclamante y su esposa son propietarios de un local que afirman que tenían arrendado a F. G., SA. La oficina gestora dice que el reclamante es administrador de la sociedad y el reclamante no desmiente esta afirmación y que en el único documento aportado actúa el hijo del reclamante en nombre

de la sociedad. Y el Tribunal señala que el reclamante según su escrito de alegaciones es un importante acreedor de la sociedad desde el año 1999.

El Tribunal analiza el contrato de arrendamiento de 1 de abril de 2011 celebrado con la sociedad F. G. SA (en el que interviene en nombre de la sociedad el hijo del reclamante) y señala que no consta aportado a Administración alguna, no se hace mención a la fianza de obligada constitución y se incluye una cláusula de renuncia al derecho de adquisición preferente. En el mismo se pacta una renta de 4.212,22 euros al mes. No se contempla la existencia de fianza alguna, ni existe la previsión de indemnización por rescisión del contrato.

En septiembre de 2012 el local es arrendado a otra sociedad según manifiesta el reclamante, que dice que el precio o renta del arrendamiento cuadruplica la renta que se venía percibiendo. Manifiesta que fue entregado al arrendatario en febrero de 2013.

Señala el Tribunal que no consta el depósito de la fianza pagada en el contrato en la Comunidad Autónoma pero que si consta en el expediente escritura de venta del local el 8 de abril de 2013 a una tercera sociedad.

El día 29 de noviembre de 2013 se firma por los abogados de F. G. SL el escrito de solicitud de concurso voluntario y la sociedad emite una factura al reclamante por importe total de 402.963,88 euros en concepto de indemnización por el abandono del local que tenía arrendado. Aunque la factura no aparece en el expediente. Se produce una compensación del importe con el crédito que el reclamante tenía contra la sociedad en el importe concurrente.

Con lo cual, la cuota de IVA no se ingresa y pasa a tener la consideración de deuda concursal y el reclamante solicita la devolución de la misma, que es denegada por la liquidación provisional ahora impugnada.

Señala el Tribunal que

“cuando el 29 de noviembre de 2013 se confecciona y se firma el escrito de solicitud de concurso de la sociedad y se emite la factura por la sociedad al reclamante no se ha justificado que existiera indemnización alguna que satisfacer a la sociedad de la que el reclamante era administrador. Indemnización, por lo demás, cuya forma de cálculo no es conocida.

Por tanto, existen serias dudas sobre la realidad de la operación de arrendamiento que el reclamante afirma haber realizado sobre el local vendido con la sociedad que administra.

En el Libro registro de facturas emitidas aparecen facturas de arrendamiento emitidas a F. G SA de menor importe. Si la situación patrimonial de esta sociedad no era buena (ha desembocado en concurso de acreedores) parece lógico pensar que lo que se ha producido es el abandono de la nave por la sociedad y su traslado a otro local más barato también propiedad del reclamante. Por tanto, la sociedad abandona la nave de mayor coste y se traslada a una de renta inferior. Con lo cual la sociedad minora sus gastos y el reclamante puede obtener ingresos mayores por el arrendamiento de la nave.

Por tanto, la denegación en estas condiciones de una cuota de IVA indebidamente repercutida es correcta, siendo innecesario reproducir las consideraciones de la oficina gestora sobre la aplicación de la teoría del conocimiento, construcción jurisprudencial del TJUE, a las que nos remitimos por estar de acuerdo con las mismas.

El reclamante, el 29 de noviembre de 2013, conocía perfectamente que la cuota de IVA no iba a ser ingresada por el emisor de la factura, por lo que no procede admitir su deducción y devolución.”

9. Caso 8. Único interviniente

En la resolución de 25 de septiembre de 2015 se analiza por el TEAR de Andalucía, reclamación 14-01577-2014, confirma la aplicación de la teoría del conocimiento ya que fue la misma persona la que intervino en nombre de las dos partes de un contrato.

“Pero es que, además, como hemos señalado el vendedor inicial (I. S SL) no ha declarado ni ingresado las cuotas repercutidas al hoy reclamante. Ni siquiera las repercutidas en la adquisición del inmueble vendido a T. SA. Como hemos señalado en las escrituras iniciales (entre I S SL y el reclamante) intervino la misma persona, que conoce perfectamente la repercusión del IVA, su falta de declaración y su falta de ingreso.

Por tanto, en aplicación de la denominada teoría del conocimiento, que permite denegar el derecho a la deducción cuando la parte que pretende el ejercicio del derecho a la deducción conoce o debe conocer la existencia de un fraude (dejar de ingresar y declarar cuotas repercutidas) debe denegarse la deducción de la cuota soportada en la adquisición del inmueble transmitido a T. SA“.

10. Caso 9. Relación familiar

Se analiza en la reclamación 53-00578-2014 por el TEAR de Andalucía (resolución de 25 de septiembre de 2015) un caso en que el fundamento de la aplicación de la teoría del conocimiento es la relación familiar existente entre las partes.

En la resolución se dice que

“la Oficina Gestora deniega la deducción de esta cuota de IVA al reclamante al considerar que ha debido conocer de su participación en un fraude, al amparo de la denominada teoría del conocimiento, construida por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Esta doctrina puede enunciarse como que “incumbe a las autoridades u órganos jurisdiccionales denegar a un sujeto pasivo los derechos a la deducción, exención o devolución del IVA cuando resulta acreditado que, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que participaba en un fraude en el IVA” (por todas Sentencia del TJUE de 18 de diciembre de 2014, asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13).

En este caso, el reclamante debía de conocer la situación de cese en la actividad del vendedor (administrada por su hermano) y la falta de la declaración o ingreso de la cuota repercutida. Como señala la Sentencia de 23 de mayo de 2012 del Tribunal Supremo (recurso 1489/2009): “efectivamente, las relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues sólo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere. Es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuales son las características de los comerciantes con quienes establecen relaciones comerciales”.

Dada la relación familiar no parece extraño que el reclamante aceptara una repercusión por importe superior a la procedente.

A lo anterior debe unirse el hecho de que el reclamante no ha dado uso alguno al inmuebles adquirido.

Por tanto, las cuotas soportadas en la adquisición de la vivienda no son deducibles para el reclamante, al no acreditarse la afectación, no haber sido repercutidas correctamente partes de las cuotas y haber debido tener conocimiento de la participación en un fraude por las circunstancias concurrentes.”

Por tanto, se considera probado el conocimiento por el destinatario de la cuota de la situación de impago de la misma por el repercutidor.

11. Caso 10. Falta de prueba del conocimiento

En el supuesto abordado en la reclamación 14-03253-2014, ante el TEAR de Andalucía, su resolución de 25 de septiembre de 2015 excluye la aplicación de la teoría del conocimiento por falta de prueba del conocimiento de la situación fraudulenta.

Señala la resolución que

“la segunda cuestión se refiere a la falta de pago por el vendedor de la finca del IVA devengado. Pero no se ha probado por la oficina gestora que el reclamante conociera o hubiera debido conocer que las cuotas de IVA no iban a ser ingresadas por el repercutidor. Esta exigencia de conocimiento o deber de conocimiento es una condición de la denominada teoría del conocimiento, creación del TJUE que permite denegar el derecho a la deducción en determinadas circunstancias de fraude.”

12. Conclusiones

Primera.- La aplicación de la teoría del conocimiento para denegar el derecho a la deducción de cuotas de IVA puede extenderse a la denegación de la admisión de una rectificación de base imponible.

Segunda.- En cualquier caso, la aplicación de la teoría del conocimiento y la denegación del derecho a deducir exige que la Administración tributaria pruebe el conocimiento del interesado de la existencia del fraude o del abuso.

Tercera.- Para probar tal conocimiento son de gran importancia el análisis de las vinculaciones entre las sociedades o personas intervinientes en las operaciones (tanto vinculaciones actuales como anteriores en el tiempo), el destino de las cantidades, en su caso, pagadas en concepto de IVA, el análisis de los intervinientes y sus perfiles (antecedentes).

Cuarta.- No se ha discutido la aplicación por la oficina gestora de la teoría del conocimiento, de manera que su aplicación no tiene que ser necesariamente propia de una función de investigación de la Inspección de los Tributos

Bibliografía

Moreno Castejón, Tomas; Marín Vacas, Vicente y Hurtado Puerta, Javier (2007): “El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión”, *Cuadernos de Formación*, vol. 4/2007, colaboración 23/07, Instituto de Estudios Fiscales.

Miranda Fuentes, Nuria y Navascués Aybar, Susana de (2012): “El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo”, *Cuadernos de Formación*, vol. 15/2012, colaboración 10/12, Instituto de Estudios Fiscales.

- Bas Soria, Javier (2015): “Pérdida de los derechos previstos en la normativa del IVA en operaciones relacionadas con un fraude. Análisis de la STJUE de 18 de diciembre de 2014, asuntos acumulados núms. C-131/13, C-163/13 y C-164/13”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, abril 2015, págs. 209-218. Madrid.
- Ruiz Hidalgo, Carmen (2015): “La denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA en las adquisiciones intracomunitarias en caso de fraude son regulación expresa en la normativa nacional”, *Revista Electrónica de Direito*, junio 2015, Porto.

LEGISLACIÓN CON ENFOQUE DE DERECHOS HUMANOS PARA LA GESTIÓN DE DESARROLLO HUMANO SOSTENIBLE. EL USO DEL DECRETO-LEY Y EL CASO DEL PRINCIPIO LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LAS LEGISLACIONES CENTROAMERICANAS

Javier López Padilla

Instituto de Investigación Jurídica
Universidad Nacional Autónoma de Honduras

RESUMEN

La vida jurídica de los países centroamericanos se regula por una enorme cantidad de leyes. La mayor parte de ellas están concentradas en los ámbitos administrativo, fiscal, mercantil y civil; y en quinto lugar lo penal, tal como se evidencia en el caso del sistema legal hondureño, para citar un ejemplo. En ese sentido, es necesario considerar que estos sistemas normativos regulan en esencia la dimensión económica de la sociedad, en el caso de la legislación fiscal, se establecen los criterios que orientan al Estado en su función de recaudación de impuestos. La imposición de tributos es una prerrogativa de los Estados basada en la contribución que todos los ciudadanos de un país están llamados a prestar para mejorar las condiciones de vida social y reducir la pobreza.

En el caso de las esferas mercantil y civil, sus contenidos normativos regulan las actividades de las personas en su ámbito privado, y en especial, en la relación con el ejercicio del Derecho de Propiedad. Esto quiere decir que históricamente la preocupación del legislador ha estado concentrada en la actividad económica de las personas, ya sea en razón del ejercicio del Derecho de Propiedad para el uso, goce y disposición privada de los bienes sobre los que ejerce este derecho, o para la regulación de su uso comercial.

Este artículo aporta algunas consideraciones jurídicas en torno a una forma de entender, desde el enfoque de Derechos Humanos, la relación entre el Derecho y el Desarrollo Humano Sostenible (en adelante DHS), y utiliza como análisis de caso, el principio de la legalidad tributaria en la legislación centroamericana. Se toma como punto de partida el reconocimiento de la función de la *Ley* como categoría jurídica y social ordenadora de las relaciones humanas en un contexto histórico determinado. Se entiende que dicho reconocimiento sobre la función social de la *Ley* se refiere (y se extiende) al marco de atribuciones y restricciones al que un Estado debe ajustar sus decisiones especialmente en lo que se refiere a la planificación del DHS.

Asimismo, se tiene como criterio subyacente de crítica la visión del tridimensionalismo jurídico, en el cual se identifican elementos de análisis socio-jurídicos del discurso legal constitucional, con inclusión de herramientas propias del Derecho comparado.

Con este trabajo se propone evaluar si el actual sistema legal vigente en Centroamérica y su proceso formativo constituyen, condiciones estratégicas para la consolidación del Derecho al DHS, enfatizando la necesidad de proveer criterios para la generación de comunicación de las demandas sociales en el proceso de creación normativa por medio del enfoque de Derechos Humanos.

Finalmente, a manera de ejemplo, se hace una breve descripción del contenido del principio de legalidad tributaria de Guatemala, Honduras, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica, y su relación o derivación con la figura del Decreto-Ley.

Palabras clave: Desarrollo, Derecho, Derechos Humanos, Ley.

1. Introducción

La teoría sobre la relación entre el *Derecho* y el *Desarrollo* viene formándose desde mediados del siglo XX. Ésta le atribuye a la Ley, como fuente del Derecho, la condición de ser la línea de orientación y el criterio de legitimación de las acciones y decisiones que un Estado asume a la hora de gestionar y planificar el *Desarrollo Humano Sostenible* (en adelante DHS). Este trabajo fundamenta teóricamente sus argumentaciones en las nociones generales antes referidas y pondera críticamente el contexto normativo actual en relación con los conceptos generales de *Ley*, *vigencia de la Ley*, *Estado de Derecho*, *Derechos Humanos*, *Gobernabilidad* y *DHS*.

El estudio de la relación entre *Derecho* y *Desarrollo* ha sido dinámico y evolutivo en razón de la naturaleza compleja de ambas categorías que no pueden determinarse definitivamente sino que se nutren de los contextos sociales cambiantes en los que se despliegan. La Ley como categoría principal del Derecho debe poseer en su naturaleza esta impronta dinámica y evolutiva compuesta al menos por tres dimensiones, a saber: *las normas legales*, promulgadas por un Estado; *los hechos sociales* que reconocidos por los operadores jurídicos, pueden constituir normas y *los valores* que éstas mismas normas persiguen realizar.

Históricamente la relación entre *Derecho* y *Desarrollo* nunca ha sido muy clara, su escasa evidencia se da sobre la noción de la función de la Ley como expresión o fuente del Derecho y como medio de regulación de las fuerzas sociales, económicas y políticas presentes en un contexto social determinado. Dicha relación está, a su vez, condicionada a la complejidad de los contenidos que la componen, lo que conlleva la dificultad en obtener un concepto unívoco o estático en la construcción de una línea de pensamiento que integre las aspiraciones civiles, políticas, económicas, sociales y culturales de un país.

El Derecho y las leyes no constituyen en sí mismas opciones al DHS. Los estadios deseados de Desarrollo son alcanzados por la interacción de la *acción política* que define los modelos pertinentes contextualmente, así como la *instrumentación económica* –el uso de los recursos-, para hacer factibles o viables los modelos escogidos y que se apoya en el *Derecho*, particularmente en las leyes, para normativizar y dar un sentido de certeza, equidad y predictibilidad a la acción de los tomadores de decisiones en los procesos de uso y distribución, con sentido de justicia, de los recursos.

Las instituciones internacionales con mandato para conocer sobre el tema de Desarrollo, así como las Universidades y otros espacios de pensamiento científico (político, sociológico y económico), coinciden en que los retos que enfrentan los países en vías de desarrollo son, en muchos aspectos, comunes entre ellos. Existe un dato histórico que informa sobre las distintas etapas y características en que se fueron presentando a nivel mundial las tendencias del Desarrollo, desde las que implicaban un esfuerzo eminentemente economicista, hasta las que fueron incorporando las categorías de sustentabilidad y humanización que hoy por hoy se conocen.

El consenso político y social para erradicar progresivamente la pobreza y la vulnerabilidad ha sido la motivación de todas las iniciativas estatales para identificar caminos conducentes al DHS. En un momento determinado de su historia, los países han decidido implementar medidas económicas y políticas para mejorar las condiciones de vida de sus habitantes, medidas que al inicio se identifican con la nivelación de estándares de educación, salud, vivienda, acceso al agua potable, etc.

En este punto, diversos autores coinciden (Seidmann, Seidmann, & Abeysakerer, 2001) en que unos países han sido más exitosos que otros en lograr los objetivos de Desarrollo trazados, especialmente en el transcurso del siglo XX. Así, encontramos, por ejemplo, países que a pesar de haber sido afectados por los eventos de las dos guerras mundiales, hoy cuentan con estándares de vida comparativamente más altos que los de otros países, que si bien no han sido víctimas directas de los eventos de guerra mencionados, han sufrido procesos internos de acomodación política y social que hasta el día de hoy no han logrado superar. Sin embargo, la historia también documenta que los retos que viven actualmente estos países en vías de Desarrollo han sido superados antes por otros más avanzados en el camino y de los cuales pueden tomarse selectivamente algunas lecciones aprendidas.

Una de estas lecciones aprendidas por los países que gozan actualmente de mejores condiciones de Desarrollo tiene que ver con la necesaria fundamentación de sus acciones y decisiones políticas en normas legales creadas por sus legisladores, que no sólo han contado con una fortaleza técnica en su creación sino que han sido formuladas mediante procesos participativos y transparentes.

A finales del siglo XX, la categoría *Desarrollo* adquirió otro significado al haber sido asumida como un *Derecho Humano* por la comunidad internacional, en el marco de la Organización de las Naciones Unidas, a saber (ONU, 1986):

“un derecho humano inalienable, en virtud del cual todo ser humano y todos los pueblos están facultados para participar en un desarrollo económico, social, cultural y político en el que puedan realizar plenamente todos los derechos humanos y libertades fundamentales; a contribuir a ese desarrollo y a disfrutar de él... implica también la plena realización de los pueblos a la libre determinación, que incluye, con sujeción a las disposiciones pertinentes de ambos Pactos internacionales de derechos humanos, el ejercicio de su derecho inalienable a la plena soberanía sobre todas sus riquezas y recursos naturales”.

Se entiende que el concepto de Desarrollo pasó de ser una categoría primordialmente económica para convertirse en una con relevancia jurídica puesto que su consideración como “derecho”, supone la existencia de una relación entre sujetos de derechos y sujetos de obligaciones, que puede ser expresada en la Ley, lo que hace necesario analizar su rol como agente estratégico para el goce del *Derecho al Desarrollo* en el concepto asumido por la comunidad internacional.

El presente documento se posiciona en el enfoque del tridimensionalismo jurídico, en el cual se destacan elementos propios de las investigaciones socio-jurídicas cualitativas, de análisis crítico social del discurso legal constitucional, con inclusión de aplicaciones propias del Derecho comparado.

El posicionamiento “tridimensional” del Derecho permite entender e interpretar la realidad jurídica desde tres perspectivas inter-vinculadas de la experiencia social y legal, a saber, la dimensión de las *normas* promulgadas por los Estados y que ordenan su vida social; la dimensión de los *valores* que se pretenden realizar por medio de las normas

legales, y que en la presente investigación se subsumen en las categorías de los derechos humanos internacionalmente reconocidos, y finalmente, la dimensión *fáctica*, que constituye la fuente de datos de la realidad social que, reconocida sistemáticamente por los operadores jurídicos, puede derivarse en un orden normativo.

Una de las ventajas del enfoque metodológico del tridimensionalismo jurídico es que compatibiliza la posibilidad de desarrollar investigaciones y propuestas teóricas individuales desde los campos de la sociología, el Derecho y la filosofía, variando su enfoque en el acento que cada disciplina le imprima. En otro sentido, también permite la generación teórica de abordajes multi-disciplinarios porque reconoce la complementariedad compleja de las tres dimensiones (normas, hechos y valores). En ese sentido, las premisas sobre las que descansa esta postura pueden expresarse de la siguiente manera:

- a. Las normas legales son categorías que generan o se derivan de hechos sociales.
- b. Las normas legales son categorías que generan o derivan valores humanos.
- c. Los hechos sociales son categorías que generan o derivan normas legales.
- d. Los hechos sociales son categorías que generan o derivan valores humanos.
- e. Los valores humanos son categorías que generan o derivan normas legales; y,
- f. Los valores humanos son categorías que generan o derivan hechos sociales.

De manera particular, en el caso de este trabajo se toma como punto de partida el reconocimiento de la relación entre las categorías de Derecho y Desarrollo, la invocación del enfoque del tridimensionalismo jurídico resulta pertinente, especialmente cuando la atención de la tesis recae sobre el fenómeno del Desarrollo, ya que permite entenderlo desde las mismas dimensiones del enfoque tridimensional, es decir, el Desarrollo como *derecho*, como *hecho social* y como *valor*.

Finalmente el trabajo se estructura en cinco partes, de la siguiente manera: La sección I describe el desarrollo del concepto sobre el Desarrollo Humano Sostenible, dando cuenta de sus características evolutivas hasta la fecha. La sección II hace una exposición sobre el punto de confluencia del Derecho y el Desarrollo, desde la perspectiva del tridimensionalismo jurídico. La sección III se refiere a la construcción jurídica y al contenido del Desarrollo en su carácter de Derecho Humano. La sección IV profundiza la argumentación del contenido jurídico del Desarrollo bajo la aplicación del “Enfoque de Derechos Humanos” aludiendo a los criterios más importantes que deben considerarse en los procesos de creación de normas. Por último, en la sección V se hace una relación ejemplificativa de la eficacia del principio de legalidad tributaria en las legislaciones de los países centroamericanos y su posible vinculación con el Enfoque de Derechos Humanos y Desarrollo.

2. Sobre el desarrollo humano sostenible

La noción del Desarrollo es el resultado de un proceso de definición, progresivo e inacabado, que partió de un enfoque estrictamente economicista (por ejemplo, las teorías de crecimiento económico, entre otras) hacia otros que se preocupan por visibilizar la centralidad del ser humano como “agente” y beneficiario de las acciones para el Desarrollo (la propuesta del Capital Social, Desarrollo Humano, etc.), hasta llegar a aquellos que rescatan la necesidad de incluir en el dialogo la dimensión ecológica-sostenible (el enfoque del Desarrollo Humano Sostenible). El largo camino recorrido por los estudiosos de estos temas no ha terminado todavía debido a las múltiples y complejas variables que se adhieren en la medida que se refuerza, desde distintas dimensiones (históricas, políticas, culturales, económicas, sociales, religiosas, etc.), la posición del ser humano.

El interés por el Desarrollo Humano no es nuevo, tal como se establece en el Primer Informe sobre Desarrollo Humano del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD, 1990), dicho interés ha sido la preocupación motivadora presente en los escritos de los fundadores de la economía cuantitativa (William Petty, Grerory King, Francois Quesnay, Antoine Lavoisier y Joseph Lagrange) así como de la economía política (Adam Smith, David Ricardo, Robert Malthus, Karl Marx y John Stuart Mill), (Anand & Sen, 1994).

A Sudhir Anand y Amartya Sen (Anand & Sen, 1994) se les reconoce internacionalmente como los primeros proponentes académicos del concepto de *Desarrollo-Humano-Sostenible* a partir de la publicación conjunta que presentaron en 1994 en la Universidad de Harvard, conocida como *Sustainable Human Development: Concepts and Priorities*. En la parte introductoria de dicha publicación se proponen los contenidos para cada una de las tres categorías del concepto, a saber: 1) El Desarrollo; 2) Lo humano; y 3) Lo sostenible. En cuanto a la categoría de *Desarrollo*, toman como punto de partida la coincidencia que reconocen en los escritos de 1792 de Mary Wollstonecraft (en *A vindication of the rights of woman*) y Thomas Paine (en *The rights of man*) en los cuales ambos autores la definen como “el poder de las personas sobre sus propias vidas y oportunidades para vivir de la manera en la cual tienen razones para valorarlas”¹.

Sobre la dimensión de *lo humano*, los autores citados elaboran sus ideas a partir de la *universalidad* del Desarrollo, en la cual el reconocimiento de la potestad humana para vivir de la manera que considera valiosa, debe realizarse para todos, sin condiciones de clase social, género, raza o edad, etc. Finalmente, sobre la dimensión de *lo sostenible*², los autores proponen la consideración sobre la garantía de los intereses de las futuras generaciones, en la misma medida en la que se intenta asegurar los intereses de las presentes generaciones; la visión prospectiva del futuro demanda el respeto, en la misma medida, de las oportunidades para la generación del presente; igualmente establecen que no es una obligación mantener el mundo tal cual la generación presente lo encontró, si no, conservar las *oportunidades* para que las generaciones futuras vivan una vida valiosa.

Nótese que en el caso de las dimensiones de *lo humano* y *lo sostenible* se descubre una vinculación interesante ya que el aseguramiento de los intereses de las generaciones futuras es una forma de *universalizar* el Desarrollo, y, a la vez, una demanda de la aplicación imparcial del mismo, dentro y entre generaciones.

Los autores anteriormente citados también establecen una importante diferenciación sobre las dos posiciones desde las que la economía ha intentado estudiar el Desarrollo Humano (Anand & Sen, 1994); en un primer momento reconocen la perspectiva de análisis económico del Desarrollo centrada en la *maximización de la riqueza*; y en otro momento reconocen la perspectiva de análisis enfocada en el *mejoramiento de la calidad de vida de la personas*.

¹ De la traducción literal en inglés de “the power over their own lives and opportunities to live the way they had reasons to value”, en (Anand & Sen, 1994).

² El uso de la frase “Desarrollo Sostenible” se encuentra desarrollado por primera vez en el documento “Nuestro Futuro Común” también conocido como “Informe Brundtland” de la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas. En él se plantea la posibilidad de obtener un crecimiento económico basado en políticas de sostenibilidad y expansión de la base de recursos ambientales. Este Informe definió al Desarrollo como la satisfacción de las necesidades del presente sin comprometer las oportunidades de las generaciones futuras en el logro de sus propias necesidades.

Una de las conclusiones más importantes a las que llegan los autores a partir de la diferenciación de esas dos tendencias económicas, es la identificación de una relación de colaboración mutua entre ambas, lo que no ignora sus luchas en la búsqueda de una posición académica/política hegemónica. Sin embargo, dejan entrever que por sí solas no han sido capaces de consolidar la conceptualización del Desarrollo Humano. En su criterio, numerosos estudios comparativos demuestran que en países como Costa Rica, Jamaica, China, entre otros, las dificultades en el crecimiento del Producto Interno Bruto (PIB), por ejemplo, no han incidido directa y negativamente en índices tales como la esperanza de vida, mortalidad infantil, alfabetismo, etc.; lo que no debe interpretarse como una negación de la instrumentalidad de la maximización de la riqueza, ya que también existe evidencia comparativa que confirma en el largo plazo la relación entre mejores condiciones de vida y crecimiento económico.

El enfoque en el *mejoramiento de la calidad de vida de las personas*, le otorga especial importancia a la *implicación de la dimensión pública* en la promoción del Desarrollo Humano así como en la *distribución de los ingresos* adicionales para los pobres; considera el carácter contingente de la riqueza como instrumento de Desarrollo y niega que ésta sea el único medio para realizarlo.

Los autores también destacan un elemento adicional al concepto de Desarrollo Humano Sostenible referido a lo institucional (Anand & Sen, 1994), en ese sentido, argumentan que la calidad de vida que una persona puede disfrutar no depende únicamente del ejercicio de su iniciativa individual sino también de las circunstancias sociales dependientes de *condiciones institucionales*. Por tanto, se descubre una relación de complementariedad entre la *agencia individual* y el *apoyo institucional* crucial para el logro de las oportunidades individuales en diferentes campos, incluyendo la capacidad de conducir satisfactoriamente una vida digna de vivir. Asimismo, se identifica que la realización de la dimensión de sostenibilidad está apoyada por condiciones institucionales sistemáticas, es decir que se requiere de la intervención institucional para permitir que el agenciamiento individual tome nota de los intereses y derechos de las generaciones futuras.

La tesis de los autores se resume al establecer que el Desarrollo Humano Sostenible tiene significado doble, como medio y como fin; en el primer caso considera la contribución de las personas en la consecución del bien común y la prosperidad; en el segundo caso, privilegia la realización individual en la construcción de una vida digna de vivir.

En el año 2000, Sudhir Anand y Amartya Sen en otro artículo denominado “Human Development and Economic Sustainability” (Anand & Sen, 2000) hicieron una revisión de su primer escrito “Sustainable Human Development: Concepts and Priorities”, referido en párrafos anteriores, en el que refuerzan la idea que el crecimiento económico no es la única vía ni la más idónea para permitir el Desarrollo Humano, concretizan que esta dimensión tiene un carácter contingente al Desarrollo en relación al uso que se haga de la riqueza generada y que su condición de “medio” para el Desarrollo es compartida con otras dimensiones tales como la organización social, entre otras, sin perder de vista la consideración de escenarios para garantizar la sostenibilidad de dicho Desarrollo entre generaciones presentes y futuras y entendiendo dicha “sostenibilidad” como la capacidad de mantener el “agenciamiento” humano.

Cabe rescatar que el concepto de Desarrollo Humano Sostenible encierra en su esencia otras dimensiones pocas estudiadas, entre las cuales destaca el papel de la *coordinación institucional*. El enfoque parte de la idea que el aseguramiento de las oportunidades –

intra- e inter-generacionales no es un acto de caridad sino de justicia, que se realiza de una forma distributiva, no discriminatoria, mediante la activación de la organización social, elementos todos que corresponden al interés del Derecho.

3. Sobre el rol del derecho en la gestión del desarrollo humano sostenible

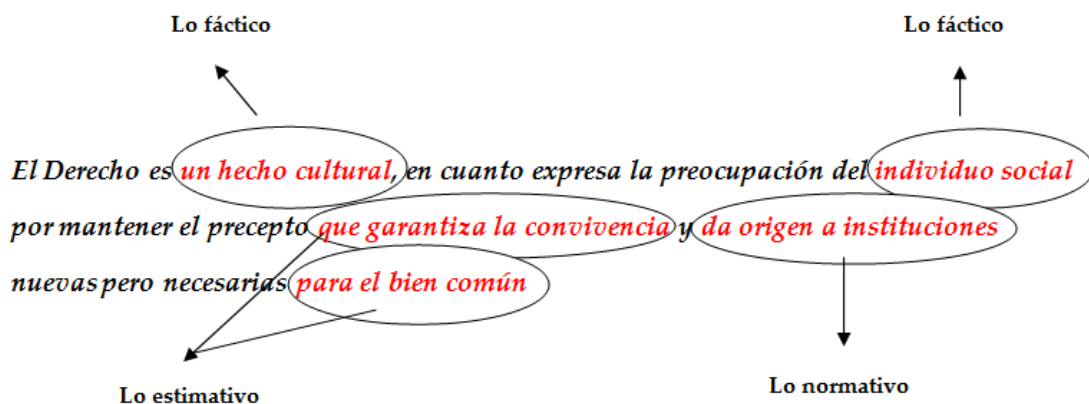
Jorge Witker Velásquez y Rogelio Larios Velasco en su trabajo *Metodología Jurídica* (Witker y Larios, 2002) citando a su vez la obra *Introducción al estudio del Derecho* del autor Eduardo García Maynez, proponen un concepto de Derecho en los siguientes términos:

“El Derecho es un hecho cultural, en cuanto expresa la preocupación del individuo social por mantener el precepto que garantiza la convivencia y da origen a instituciones nuevas pero necesarias para el bien común... El Derecho como ciencia social está sujeto a un proceso que se inicia con el nacimiento de las instituciones que regulan la conducta humana, que se perfeccionan mediante el análisis de la historia y la reflexión, y se extinguen o desaparecen, cuando se tornan inútiles o se juzgan manifiestamente injustas”.

De dicho concepto puede destacarse la existencia de tres categorías que conforman al Derecho: los hechos, los valores y las normas. Dicho de otra manera, al seccionar el concepto citado anteriormente se identifican tres categorías que constituyen al Derecho y lo convierten en una realidad trivalente o tridimensional, dichas categorías corresponden a lo fáctico, estimativo y normativo.

FIGURA 1

IDENTIFICACIÓN DE LAS TRES CATEGORÍAS PROPUESTAS POR EL TRIDIMENSIONALISMO JURÍDICO



Fuente: Elaboración Propia.

Siguiendo a Bartolo Cepeda (Cepeda, 1999), esta forma de pensamiento promueve una concepción integral del Derecho en la que deben valorarse inseparablemente las dimensiones que lo componen, a saber, *la norma, el hecho y el valor*; mismas que corresponden respectivamente a las categorías de *eficacia* –realizada en las normas-, *validez extrínseca* –realizada en los hechos-, y *validez intrínseca* –realizada en los valores-, que constituyen el fenómeno jurídico.

Además Cepeda (Cepeda, 1999), afirma que esta concepción tridimensional del Derecho tiene su fundamento en la naturaleza humana ya que hace una representación sintética del *ser* y el *deber ser*. Bajo esta idea, el *tridimensionalismo jurídico* presenta al Derecho desde una perspectiva realista y total, a partir del mundo jurídico de las normas, de las conductas sociales y de los valores. Con ello, esta forma de asumir el Derecho intenta sobreponerse a explicaciones reduccionistas del fenómeno jurídico, evitando el error de considerarlo únicamente como un mero fenómeno normativo, sociológico o axiológico, y por tanto debiendo considerarse como “un hecho social con forma normativa y con referencia a un cierto orden de valores”.

A Miguel Reale se le reconoce la acuñación del término “tridimensionalismo jurídico” (Reale, 1989). Bajo su perspectiva, se considera que el Derecho representa una síntesis del ser y del deber ser, y que su fundamento está en la naturaleza humana. Bartolo Cepeda (Cepeda, 1999), siguiendo a Reale manifiesta que esta postura propone enfocar el Derecho con una perspectiva realista y total, a partir de la observación del mundo jurídico de las normas, de las conductas sociales y de los valores:

“...el Derecho es una realidad, digámoslo así, trivalente, o, en otras palabras, tridimensional... es simple hecho, valor y norma, para quien quiera que lo estudie, dándose tan solo una variación en el ángulo o prisma de investigación. La diferencia es, pues, de orden metodológico, según el objetivo que se tenga en mente alcanzar. Es lo que con agudeza Aristóteles llamaba ‘diferencia específica’, de tal modo que el discurso del jurista va del hecho al valor y culmina en la norma; el discurso del sociólogo, va de la norma hacia el valor, y culmina en el hecho, y finalmente, nosotros³ podemos ir del hecho a la norma, culminado en el valor, que es siempre una modalidad del valor de lo justo, objeto propio de la filosofía del Derecho...”

En el mismo sentido, establece que la teoría tridimensional del Derecho permite una representación simbólica de los datos que componen la experiencia jurídica, los correlaciona dialécticamente de manera que los tres factores competentes se desarrollen interrelacionados en el tiempo, con la posibilidad de preverse, aunque sea de forma conjetural. Afirma que podrán influirse de manera recíproca incluso en función de la supervivencia de nuevas mutaciones factuales, axiológicas y normativas.

Según Miguel Reale (Reale, 1989) una regla de derecho positivo puede considerarse perfecta cuando la promulga una autoridad legítima con base en el bien común, y encuentra, en virtud de su valor ético y de su racionalidad, la adhesión o asentimiento de los miembros de una comunidad. En esta regla se integran, plenamente armonizadas, la validez ética, la sociológica y la formal o técnico jurídica.

En base a lo descrito anteriormente puede concluirse que todo fenómeno jurídico implica necesariamente un hecho subyacente (de naturaleza económica, social, técnica, etc.), un valor que confiere determinada significación a ese hecho que inclina la acción de las personas a lograr cierto propósito y la existencia de una norma que representa la relación o medida que vincula los hechos y las aspiraciones. Dichas dimensiones no existen separadamente unas de otras, sino que coexisten en una unidad concreta donde se exigen recíprocamente y actúan como “los elementos de un proceso (el derecho es una realidad histórico-cultural) de tal modo que la vida del Derecho resulta de la interacción dinámica y dialéctica de los tres elementos que la integran” (Reale, 1989).

³ Al decir “nosotros” se refiere a sus colegas de filosofía del Derecho de la Universidad de Sao Pablo, Brasil.

Carlos Rodríguez (Rodríguez Braun, 2005) y Germán Burgos (Burgos, 2009) coinciden en la noción que el estudio de la relación entre el Derecho y el Desarrollo no es reciente,

“Adam Smith había sostenido que el funcionamiento del mercado en cuanto generador de bienestar colectivo, suponía no sólo la acción organizador de la mano invisible, sino la existencia de un aparato de justicia resolutor de los conflictos y a cargo del Estado... Por su parte para la economía neoclásica, si bien el mercado tendía al equilibrio, se daba por sentado que para ello era necesario el funcionamiento adecuado de las instituciones públicas encargadas del orden, la garantía de los derechos de propiedad y el cumplimiento de los contratos”.

De acuerdo con David Trubek y Alvaro Santos (Trubek y Santos, 2008), el estudio de la relación entre el Derecho y el Desarrollo se registra a partir del S. XIX principalmente en algunos estudios de Marx y Weber⁴. Sin embargo, es hasta después de la Segunda Guerra Mundial en Estados Unidos, que se comienzan a desarrollar reflexiones más organizadas y sistemáticas en este campo, las que al inicio implicaban la propuesta de reforma de los sistemas legales como parte de la actividad de las agencias internacionales de desarrollo que consideraban al Derecho como un instrumento de los Estados para generar crecimiento económico.

En la década de 1980, el interés de estudio sobre la relación entre Derecho y Desarrollo creció, enfatizándose el rol de la Ley como marco para el desarrollo de actividades de mercado y en la década de 1990 se generó una nueva aproximación que posicionaba a la Ley como el instrumento para corregir las fallas del mercado y garante del crecimiento económico. Después de esta época comienza a utilizarse el término “Estado de Derecho” no sólo como una herramienta para la gestión del Desarrollo, sino como un objetivo en sí mismo para asegurar el Desarrollo.

La teoría del Derecho y Desarrollo identifica tres etapas de su proceso de formación, a saber:

1. **1965-1980:** Conocida como el “Estado de Derecho y Desarrollo” se caracteriza por dos ideas: 1) que las políticas de desarrollo estaban enfocadas en el rol del Estado como “gerente” de la Economía y, 2) la preocupación por la transformación de las sociedades tradicionales.

Los agentes de las instituciones internacionales de desarrollo asumieron que la Ley podía ser utilizada como una herramienta para el crecimiento económico. Al inicio estas consideraciones no fueron muy evidentes pero posteriormente emergieron como propuesta doctrinaria que promovía la intervención de los Estados en la Economía mediante la creación de instrumentos legales que viabilizaran dicha intervención.

La Ley se consideró como una herramienta para eliminar las barreras tradicionales y lograr el cambio del comportamiento económico, canalizando el control macro-

⁴ David Trubek (Trubek, 2014) argumenta que en los estudios de Sociología del Derecho de Max Weber se identifica la idea que el sistema legal europeo era un factor importante para el desarrollo del capitalismo y a partir de esa premisa se comienza a construir la teoría sobre el Derecho y el Desarrollo.

Por su parte Germán Burgos (Burgos, 2009) establece que el “interés actual por la relevancia del Derecho en el Desarrollo cuenta con un antecedente fundamental expresado en los estudios realizados por Max Weber ... siendo así que uno de los padres de la sociología moderna abordó, a finales del s. XIX, el estudio de la relación entre Derecho y Economía y, en particular trató de identificar el papel que cumplió el derecho racional moderno en la implantación y desarrollo exitoso de la economía capitalista”.

económico del Estado de acuerdo a una planificación nacional. Asimismo, en esta etapa se consideró que la Ley era necesaria para crear el marco de operación de una burocracia eficiente y asegurar la gobernabilidad de las empresas del sector público, lo que implicó a su vez, la actualización del Derecho Público y la replicación de modelos regulatorios establecidos en los países desarrollados.

2. **1980-2000:** Conocida como la etapa del “Derecho y el Mercado Neoliberal”, se caracteriza por la consideración que la mejor forma de lograr el crecimiento era mediante la obtención del “precio correcto” en las relaciones de mercado, promoviendo la disciplina fiscal y removiendo las distorsiones creadas por la intervención del Estado en la Economía, asegurando el libre comercio y la inversión extranjera.

La percepción de la Ley en esta etapa era la de constituir un instrumento para asegurar las transacciones privadas, poniendo énfasis ya no en el Derecho Público sino en el Privado a fin de proteger la propiedad privada y facilitar los intercambios contractuales. La Ley fue utilizada para establecer límites estrictos de intervención estatal en la economía y asegurar un tratamiento igualitario a la inversión extranjera.

Las reformas legales impulsadas en esta etapa tenían que ver el fortalecimiento de los derechos de propiedad y los derivados de las relaciones de contratos comerciales, así como la definición de roles de los poderes judiciales que garantizaran los límites de la intervención estatal en las actividades comerciales privadas y la facilitación de la actividad en el mercado. A partir de esta etapa se implanta la idea que la independencia de los tribunales de justicia provee fidelidad y predictibilidad a las decisiones que impactan las relaciones de mercado.

3. **2000-a la fecha:** Las escuelas de pensamiento sobre Derecho y Desarrollo consideran que nos encontramos en el proceso de una tercera etapa que constituye a la vez un nuevo paradigma provocado por la crítica al neoliberalismo y el surgimiento de nuevos principios para el establecimiento de políticas de Desarrollo. Al final del s. XX se experimentaron una serie de interrupciones económicas en los países que habían adoptado la fórmula neoliberal dejando en evidencia que no se estaban obteniendo los niveles de crecimiento esperados; son ejemplos de estas situaciones las crisis económicas y financieras en Rusia, Estados Unidos, América Latina y Asia, dejando claro que los mercados por sí solos no crean las condiciones de su propio éxito.

Las conclusiones alcanzadas en esta etapa reconocen también que la actividad desregulada de los mercados ha sido ineficiente por lo que se requiere una intervención limitada de los Estados para corregir las interrupciones económicas consecuentes, así como los costos de las transacciones y las asimetrías en el manejo de la información. Los críticos de la segunda etapa argumentan que los proponentes de políticas internacionales de Desarrollo no tuvieron en cuenta la capacidad de las instituciones locales, que fue un error establecer recetas de reforma legal trasplantadas de otras experiencias, que aún cuando promovían mejores prácticas, carecían del sentido de contexto local y que el enfoque exclusivo en el crecimiento económico que dominó igualmente las etapas del pensamiento sobre Desarrollo, no condujo a la reducción de la pobreza.

Siguiendo a Trubek y Santos (Trubek y Santos, 2008), la escuela actual de *Derecho y Desarrollo* está re-elaborando sus líneas de pensamiento a partir de dos conclusiones principales: a) el reconocimiento de los límites del libre mercado y b) la ampliación del concepto de Desarrollo. A partir de esto, las proposiciones actuales están encaminadas a establecer regulaciones apropiadas a la actividad de mercado, sin menoscabar los beneficios de la libertad de comercio y el flujo de capitales, bienes y servicios, así como

a re-conceptualizar el Desarrollo con el objeto de descentralizar el enfoque en el crecimiento económico para concentrarse en el “Desarrollo Humano”.

Todas estas consideraciones están impactando el papel de la Ley, la que ahora debe viabilizar la limitación apropiada de la actividad del mercado y asegurar el Desarrollo Humano, garantizar el enfoque de contexto local, la participación social y la reducción de la pobreza.

En los últimos tiempos la relación entre el Derecho (expresado en la legislación) y el Desarrollo se ha manifestado mediante una dinámica dialéctica de dos dimensiones ubicadas en extremos opuestos, por un lado la existencia de normas que legitiman y facilitan la realización de valores meramente económicos frente a la tendencia de crear normas que legitiman y facilitan la realización de otros valores (sociales y culturales, civiles y políticos).

Sobre la primera tendencia, a la que llamaremos “*función economicista del Derecho en el Desarrollo*”, Douglass North (North, 2005) destaca la importancia de las instituciones económicas y políticas, la transformación de los derechos de propiedad y el efecto de la ideología en el análisis económico, con la finalidad de entender las determinantes del crecimiento económico.

Por su parte Germán Burgos (Burgos, 2009), interpretando a North establece que:

“las instituciones son ante todo reglas de juego entendidas como limitaciones humanamente concebidas que estructuran la interacción humana y cuya función principal es reducir la incertidumbre, o bajo otros términos ampliar la predictibilidad de la conducta humana y reducir los costos de transacción (North, 1993a). En otras palabras, las instituciones son reglas de acción destinadas a canalizar las conductas y a estabilizar las expectativas y reglas sociales (Pritzl, 2000)”.

Sobre la segunda tendencia, a la que llamaremos “*función integral del Derecho en el Desarrollo*”, se puede decir que es la que menos estudio posee, siendo imperativa la necesidad de suministrar mayores elementos teóricos que permitan un replanteamiento más operativo del rol del Derecho en la consecución del Desarrollo Humano Sostenible.

David Trubek (Trubek, 2014) reconoce que la teoría del Derecho y Desarrollo debe lidiar con el creciente impacto de la globalización. Identifica tres fuerzas presentes: 1) la influencia de los modelos legales necesarios para la consecución de fondos internacionales; 2) la idea que los legisladores deben tener en cuenta el papel que juega la Ley para determinar la competitividad de los países; en la medida que las estrategias de Desarrollo dependan de inversión extranjera, en esa misma medida las leyes de esos países serán sometidas al escrutinio de los inversionistas quienes compararán los ambientes legales de las naciones antes de decidir la colocación de sus inversiones. Es así, que actualmente los inversionistas poseen muchas opciones de inversión y el conocimiento del estamento legal de un Estado es un factor determinante para la atracción de capital; 3) lo relacionado al crecimiento de las leyes transnacionales; de manera creciente el ordenamiento legal de un país es afectado por normas originadas fuera de sus fronteras.

Para reforzar lo anterior (Seidmann, Seidmann, & Abeysekerer, 2001), establecen que desde el enfoque actual de la teoría del Desarrollo, la relación con el Derecho cobra una relevancia considerable al referirse al marco de competencias para dirigir eficientemente los recursos económicos y sociales. Dicha capacidad en el manejo de los recursos depende en gran medida de la existencia de mecanismos de control para la toma de

decisiones, las que no deben ser arbitrarias, sino reguladas por la Ley y el Estado de Derecho, la rendición de cuentas, la transparencia y la participación ciudadana.

Los autores citados (Seidmann, Seidmann, & Abeysakerer, 2001) reconocen que actualmente entre las categorías de Derecho y Desarrollo existe una relación complementaria en donde no se puede explicar el éxito de una sin el acompañamiento de la otra, teniendo como factor común de justificación e integración a la Ley. Con ello se explica, por ejemplo, que los gobiernos no pueden proponer o cambiar patrones de uso de los recursos (sociales y económicos) sino por medio de la activación de un ambiente en donde los actores sociales relevantes deseen adherirse a otros mejores y más efectivos facilitados por la acción de esos mismos gobiernos desde donde se motiva el cambio hacia otros que incrementan la especialización y la productividad, mejorando el estado de bienestar social.

En este sentido se entiende que debe existir la permanente implementación de políticas diseñadas para facilitar el Desarrollo. Si los gobiernos toman decisiones arbitrarias no fundadas en reglas, con suerte, tales decisiones producirán un ambiente para alcanzar el Desarrollo. Por eso, las tendencias deterioradas de comunicación entre el Derecho y el Desarrollo causan dificultades para la formulación e implementación de sistemas legales que legitimen las acciones de los gobiernos en favor de mejorar las condiciones de sus habitantes.

Se ha identificado que en las sociedades contemporáneas la definición de políticas para el Desarrollo debe justificarse en Ley. Desde esta visión, la vinculación de la Ley en la planificación del Desarrollo no es una coincidencia y tampoco es una cuestión de decisiones producto del sentido común. El Desarrollo implica cambio y en la medida en que las instituciones de los gobiernos prioricen sus acciones en función del Desarrollo, en esa medida requieren el cambio de patrones de comportamiento que han resultado inefectivos por otros que permitan el uso inteligente y eficiente de los recursos de un Estado. Así, el ejercicio de poder para el logro de ese cambio se permite, en un Estado de Derecho, mediante la viabilidad que la Ley le ofrece como fuente primaria de legitimación para el ejercicio de poder. La función de la Ley en este contexto es resolver el problema de la inadecuación de patrones de comportamiento que han demostrado ser inefectivos en alcanzar el Desarrollo.

4. El desarrollo humano sostenible como derecho humano

De acuerdo con Felipe Gómez Isa (Gómez Isa), el derecho al desarrollo constituye un derecho de muy reciente aparición, perteneciente a la tercera generación de Derechos Humanos también denominados *derechos de la solidaridad*. Éste derecho, junto con el derecho a la paz, al medio ambiente, entre otros, cierra por el momento el proceso de evolución de los Derechos Humanos iniciado en la Revolución Francesa.

Este mismo autor explica que la primera definición y caracterización del Derecho al Desarrollo, como Derecho Humano, se le debe al jurista senegalés Keba M'Baye (Uvin, 2004), quien en la sesión inaugural del Curso de Derechos Humanos de Estrasburgo en 1972, pronunció una conferencia sobre el derecho al desarrollo en el ámbito internacional. Posteriormente la Comisión de Derechos de la ONU reconoce por primera vez de manera oficial la existencia de un Derecho Humano al Desarrollo mediante la resolución 4 (XXXIII), de 21 de Febrero de 1977, en la que se le solicita al Secretario General de las Naciones Unidas que efectúe un estudio sobre "*las dimensiones internacionales del Derecho al Desarrollo como Derecho Humano*". El 2 de marzo de 1979, la Comisión de Derechos Humanos, en su resolución 5 (XXXV) "*reitera que el Derecho al Desarrollo es un Derecho Humano, y que la igualdad de*

oportunidades es una prerrogativa tanto de las naciones como de los individuos que forman las naciones”.

En 1981, la Comisión de Derechos Humanos crea un Grupo de Trabajo de Expertos Gubernamentales para que elabore la caracterización del Derecho al Desarrollo como Derecho Humano, y sobre la redacción de un Proyecto de Declaración sobre el Derecho al Desarrollo. La Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en 1986 aprobó la *Declaración sobre el Derecho al Desarrollo*, considerándolo como un Derecho Humano. Esta decisión representó una nueva manera de abordar la realización de los ideales de las Naciones Unidas cuando proclama que: “La persona humana es el sujeto central del desarrollo y debe ser participante activo y el beneficiario del derecho al desarrollo” (ONU, 1986). Dicha Declaración reconoce, entre otras cosas, la interdependencia entre los derechos civiles y políticos con respecto a los derechos económicos, sociales y culturales y destaca la responsabilidad principal de los gobiernos en la realización del Derecho al Desarrollo.

Los trabajos posteriores que se siguieron a partir de la aprobación de la Declaración en 1986 establecieron la importancia de una estrategia a largo plazo que comprendiera el deber de los Estados de crear las condiciones internas conducentes a la realización del Derecho al Desarrollo, a través del establecimiento de políticas públicas y programas orientados a garantizar un equilibrio entre el crecimiento económico y el mejoramiento de las condiciones sociales, la participación de la población sin distinciones de ningún tipo, campañas de educación para que las personas tomaran mayor conciencia respecto a sus derechos y responsabilidades, la adopción de medidas más enérgicas a nivel internacional para crear las condiciones necesarias para la paz y seguridad.

Asimismo se establecieron como condiciones necesarias la reforma legislativa para garantizar que el Derecho de los tratados tenga precedencia sobre el Derecho interno, la ratificación de tratados de Derechos Humanos, la adopción de medidas económicas y sociales para evitar la exclusión de grupos marginalizados por causa de la pobreza extrema y la adopción de medidas para garantizar que los grupos pobres y vulnerables tengan acceso a los bienes productivos.

En la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo celebrada en junio de 1992, conocida como “Declaración de Río”, se vuelve a proclamar el Derecho al Desarrollo, vinculándolo de una forma muy estrecha con la protección del medio ambiente, es decir, el Derecho al Desarrollo se debe ejercer de tal forma que no ponga en peligro el ecosistema global. En ese sentido el principio número 3 de la Declaración (Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, ONU, 1992) establece que “*el Derecho al Desarrollo debe ejercerse en forma tal que responda equitativamente a las necesidades del desarrollo y ambientales de las generaciones presentes y futuras*”.

Siguiendo a (Gómez Isa) en la Conferencia Mundial de Derechos Humanos celebrada en Viena en junio de 1993 el debate sobre el Derecho al Desarrollo ocupó un lugar preeminente, en su párrafo subrayó que “la democracia, el desarrollo y el respeto de los Derechos Humanos y de las libertades fundamentales son conceptos interdependientes que se refuerzan mutuamente” y en el párrafo 10 se cita “la conferencia mundial de Derechos Humanos reafirma el Derecho al Desarrollo, según se proclama en la Declaración del Derecho al Desarrollo, como derecho universal, inalienable y como parte integrante de los derechos humanos fundamentales”.

En 1997 la aprobación de *Un Programa de Desarrollo* por parte de la Asamblea General de la ONU afirmó la relación inter-vinculada del Desarrollo y los Derechos Humanos. Se reconoció que:

“el respeto por todos los Derechos Humanos y libertades fundamentales, las instituciones democráticas y eficaces, la lucha contra la corrupción, la representación transparente y la gestión pública responsable, la participación popular, la independencia del sistema judicial, el imperio de la Ley y la paz civil están entre los fundamentos indispensables del Desarrollo” (Escuela Colombia, 2015).

Por su parte, Miguel Ángel Contreras Nieto (Contreras Nieto, 2001) establece que el Derecho al Desarrollo presenta una particularidad dentro de la temática de Derechos Humanos, ya que ha mostrado una evolución inversa dentro de este campo, esto es, el reconocimiento y tutela de los Derechos Humanos de primera y segunda generación, ha tenido origen en ordenamientos de algunos Estados, para de allí proyectarse al plano mundial, recogidos por la comunidad internacional representada en la Organización de las Naciones Unidas y por casi todos los países que los han incorporado a su normativa particular. A diferencia de ello, el reconocimiento y protección del Derecho al Desarrollo se gestó originalmente a nivel internacional para pasar con posterioridad al ámbito interno de los países.

El autor citado, a su vez, hace una interesante recopilación de diferentes conceptos sobre el Derecho al Desarrollo, entre los cuales se destacan:

1. En 1972, Keba M'Baye, también citado en (Gómez Isa) y (Uvin, 2004) sostuvo que “el desarrollo es el derecho de todo hombre. Cada hombre tiene derecho de vivir y el derecho de vivir mejor”.

2. En 1972, Juan Antonio Carillo, citado a su vez del Documento denominado “Estudios sobre Derechos Humanos” de la Editorial Jurídica Venezolana, estableció que:

“el Derecho al Desarrollo es un Derecho Humano y un derecho de los pueblos, lo que trae consigo el corolario de que todos los hombres y todos los pueblos, sin distinción, han de contribuir a una empresa común de la humanidad. Entendido como crecimiento más cambio, el desarrollo y el derecho al desarrollo como derecho humano constituyen un factor revolucionario en la vieja estructura del Derecho Internacional público, que en su proceso de socialización y democratización, no hace otra cosa que liberarse y humanizarse”.

3. En 1975, Héctor Gros Espiell, citado a su vez del Documento denominado “Estudios sobre Derechos Humanos” de la Editorial Jurídica Venezolana, expresó:

“el derecho al desarrollo como Derecho de los Estados y de los pueblos debe ineludiblemente fundarse en el reconocimiento del derecho de todo hombre a una vida libre y digna dentro de la comunidad. Todo ser humano tiene el derecho a vivir, lo implica el derecho a aspirar a una existencia cada vez mejor. Este derecho al pleno desarrollo individual –que ha permitido que con razón se califique al derecho al desarrollo como un derecho humano fundamental- sirve de base, al mismo tiempo que condiciona e implica el derecho de los pueblos y de los Estados en vías de desarrollo al desarrollo. El progreso de estos sólo se justifica en cuanto el desarrollo sirva para mejorar la condición económica, social y cultural de cada persona humana”.

4. En la década de los años ochenta, se reconoció el Derecho al Desarrollo como derecho de la persona humana, sumándose a la noción colectiva, la cual fue positivizada convencionalmente por primera ocasión en la Carta Africana de los Derechos Humanos y de los Pueblos de 1981, instrumento en el que se estableció que todos los pueblos tienen el derecho al desarrollo económico, social y cultural, que coincida con su libertad e identidad.

5. De acuerdo al punto de vista de Miguel Concha Malo, citado a su vez de “Los derechos humanos como precondition de la democracia, el desarrollo y la paz” de la *Revista Justicia y Paz*, edición abril/junio, 1994, México, el desarrollo es:

“el derecho al despliegue de todas las facultades del ser humano y al disfrute de una vida que sea completamente satisfactoria para el individuo y para su sociedad; al igual que los demás derechos humanos, exige como requisito indispensable para su vigencia el reconocimiento y vigencia de todos los demás derechos humanos. Implica la existencia de un régimen democrático que estimule la participación ciudadana en los asuntos públicos, en lo político; de un sistema económico que brinde satisfacción a las crecientes necesidades de toda la población; de un sistema de impartición de justicia que sea imparcial, probo, ágil y eficaz; etc. Y esta relación es dialéctica, si tomamos en cuenta que una sociedad compuesta por individuos crecientemente satisfechos en todos los aspectos de la vida, es una sociedad que al mismo tiempo que exige mejores condiciones, aporta lo mejor de sí para ese fin. En otras palabras, que el motor del desarrollo humano debe ser el propio desarrollo humano”.

Siguiendo a (Contreras Nieto, 2001) jurídicamente el Derecho al Desarrollo se configura por tres elementos: el primero, un sujeto activo o titular, que es todo ser humano, considerado individual o colectivamente, a quien se le atribuye un derecho; el segundo, un sujeto pasivo, frente a quien se hace exigible el goce y ejercicio de este derecho, el cual tiene la obligación, bien sea positiva, de dar o hacer algo, o negativa, de no hacer, para la satisfacción al derecho del sujeto activo, normalmente identificado en el Estado, la comunidad internacional o los países desarrollados; y el tercero, un objeto consistente en el desarrollo integral del sujeto activo de este derecho.

5. El enfoque de derechos humanos y desarrollo en el proceso de creación de normas jurídicas

Jacob Kirkemann y Tomas Martin (Kirkemann & Martin, 2007), definen el Enfoque de Derechos Humanos (EDH) como un marco de referencia que integra las normas, los principios, estándares y metas de los Derechos Humanos reconocidos internacionalmente para ser aplicados en la planificación del Desarrollo.

Esta postura reconoce la pobreza como una situación de injusticia, que implica la marginalización, la discriminación y la explotación como sus principales causas; en este contexto, la pobreza no es considerada como una responsabilidad individual, sino que se explica a partir del reconocimiento de relaciones entre *sujetos de derecho* y *sujetos de obligaciones*. La dinámica central del EDH es identificar las causas de la pobreza, empoderando a los sujetos de derecho a exigir su cumplimiento y a activar a los sujetos de obligaciones a su cumplimiento.

Las consideraciones en las que se apoya el EDH llama la atención de un buen número de condiciones relacionadas con la pobreza y el desarrollo, entre ellas:

1. La consideración del Estado y la gobernabilidad como elementos centrales del Desarrollo, basada en la inter-relación con sus ciudadanos en términos de derechos y

obligaciones. Bajo esta idea, el EDH reconoce la obligación básica de los Estados de cuidar de las personas más vulnerables, incluyendo aquellas que no pueden demandar sus derechos por sí solas.

2. El reconocimiento que la pobreza es una violación de los Derechos Humanos y que ésta a la vez es la causa de las trasgresión de aquellos. Así, la consideración de la pobreza desde los lentes de la justicia se constituye en una realidad impuesta sobre las personas como una acción activa (y en ciertos momentos pasiva por omisión) de discriminación y marginalización; y,

3. El reconocimiento cada vez más claro que la pobreza no consiste únicamente en la negación de las necesidades económicas sino que transgrede cuestiones más fundamentales y complejas de la dignidad de las personas. Esta condición implica también que la pobreza no es un hecho atribuible a circunstancias o capacidades individuales, sino que debe ser percibida como derivación del ejercicio inequitativo de poder implícito en los contextos locales, nacionales y globales.

En el mismo sentido Thomas Pogge (Pogge, 2005) establece que para incorporar el concepto de justicia en las decisiones de las instituciones sociales que procuran el Desarrollo, deben considerarse las siguientes cuestiones:

1. El criterio universal de Derechos Humanos como elemento fundamentador de las instituciones que procuran el Desarrollo debe incorporarse en el lenguaje de los “medios” para el Desarrollo, en lugar del lenguaje de los “componentes” del Desarrollo. De acuerdo a esta idea, la alimentación, la vivienda, el trabajo, el vestido, las libertades básicas, entre otros, constituyen medios importantes para el Desarrollo que las instituciones deben asegurar a todos. Esta propuesta facilitaría la transición de los desacuerdos colectivos sobre el concepto de Desarrollo y representaría cierto respeto por las diversas expresiones de culturas, al mediar por instituciones sociales que podrían aceptar personas de diferentes procedencias, historias y tradiciones, quienes representan a su vez una variedad de concepciones de Desarrollo más específicas.
2. Asimismo, el criterio universal de Derechos Humanos, debe ser contextual. En vez de definirse como el punto más alto a alcanzar en una escala no definida, se debería definir como una meta razonable, compatible con una variedad internacional de esquemas institucionales a los que se les demanda tratar a las personas vinculadas por ellos de una forma digna.
3. No se deben interpretar los requisitos del criterio universal de los Derechos Humanos como criterios exhaustivos. Dichos requisitos deben dejar la oportunidad de que las sociedades establezcan sus propios criterios más exigentes sobre sus propias instituciones nacionales, e incluso la posibilidad de que cuestionen las instituciones globales o extranjeras a la luz de criterios más retadores; y,
4. Las consideraciones adicionales que introduzcan estos criterios más retadores no deben poner en riesgo la universalidad de los criterios básicos de contexto, no se debe permitir sobre estos en caso de conflicto. Es así que los criterios universales deberían ocupar un lugar preferencial frente a cualquier criterio nacional más ambicioso.

Kirkemann y Martin (Kirkemann & Martin, 2007), también establecen que la aplicación del EDH contribuye a mejorar la situación de las personas ya que tiene como punto de referencia sus necesidades, problemas y potencialidades; en ese sentido coincide con todas las circunstancias consideradas en los iniciativas de Desarrollo tales como la

alimentación, acceso al agua, vivienda, salud, educación, seguridad y en general, la libertad para el desarrollo humano; no obstante, para desde esta visión se establece el principio que las personas tienen derechos inalienables a las circunstancias anteriormente mencionadas y que la privación de las mismas es una negación a ese reconocimiento de derechos. En otras palabras, el acceso al agua potable (por ejemplo) no se considera únicamente como una necesidad humana sino como un *objeto de derecho* en relación a la condición de ser persona (sujeto de derecho).

Asimismo, es necesario destacar que aún cuando las “necesidades” humanas básicas son la base de los Derechos Humanos hay notables diferencias en considerarlas precisamente “necesidades” o “derechos”, por lo tanto hay que establecer que:

1. Los Derechos Humanos van más allá de la noción de las necesidades físicas e incluyen una perspectiva holística de las personas en términos de sus capacidades civiles, políticas, económicas, sociales y culturales.
2. El EDH se fundamenta en la relación *derecho-obligación*; los derechos no pueden establecerse sin considerar el nexo de quien tiene la obligación de realizarlos; y,
3. Bajo el enfoque de necesidades se espera que las personas beneficiarias sean “agradecidas” por el otorgamiento o realización de sus expectativas, sin embargo, bajo el EDH se trata de la realización de las expectativas a las que las personas tienen derecho. Bajo esta idea, es importante tener en cuenta que la promoción del Desarrollo no se hace a favor de los “necesitados” sino a favor de las personas marginalizadas con iguales aptitudes para reclamar la realización de oportunidades que reduzcan su pobreza y la injusticia a las que han estado expuestas.

Para entender la relación entre “sujetos de derechos” y “sujetos de obligaciones” en el EDH, referida anteriormente, es necesario tener en cuenta algunos aspectos conceptuales de los Derechos Humanos, a saber: que pueden ser descritos como las garantías legales universales para la protección de las personas y grupos frente a las acciones y omisiones que puedan afectar su libertad y su dignidad, constituyen los estándares mínimos básicos para la realización de las necesidades humanas, de carácter universal e inalienables, intrínsecos a la condición de personas, intemporales e irrenunciables, indivisibles e interdependientes.

Los Derechos Humanos internacionalmente reconocidos nacen de los convenios internacionales y las declaraciones que los definen y, que a su vez, establecen los mecanismos de protección a los cuales los Estados se adhieren bajo la tesis fundamental que la legitimidad de dichos Estados está cimentada en el respeto, protección y realización que hagan de esos derechos a favor de todas las personas.

Una de las premisas fundamentales para la comprensión de los Derechos Humanos es el reconocimiento de que todas las personas “tienen derecho” al ejercicio de aquellos, y consecuentemente, se ponen en una situación relacional frente a (sujetos de obligaciones) quienes tienen la obligación de garantizarlos. Todo sujeto de derecho tiene derecho al ejercicio de sus Derechos, así como a demandar su cumplimiento cuando son restringidos y a exigir la transparencia y la responsabilidad frente a quienes ostentan el deber de realizarlos.

De acuerdo a la teoría de los Derechos Humanos internacionalmente reconocida, la responsabilidad de su realización descansa en el Estado, los Parlamentos, las instituciones de gobierno, autoridades locales, tribunales de justicia, autoridades de seguridad y todos aquellos que representen funciones públicas debidamente delegadas.

Normalmente, las iniciativas de Desarrollo se impulsan a partir de la proyección de mejores condiciones de vida, de esa manera se entiende que la acción lógica de los agentes de Desarrollo frente a las personas que tienen hambre es darles alimento, pero si a la vez se descubre que las deficiencias en el acceso a los alimentos se debe a las limitaciones de sus pequeñas tierras de cultivo, la acción es darles más tierra para cultivar. Si a esto se agrega información adicional en el sentido que el acceso a la tierra para cultivo es limitado por que las autoridades locales decidieron un destino diferente para esas parcelas o si se identifica que el propietario de la tierra es una mujer, que por su condición de sexo no pudo ser beneficiaria por los esquemas de redistribución de las autoridades, se comprenderá que el problema se agudiza en la medida en que se profundiza en la identificación de las causas que han impedido el acceso adecuado a aquellos alimentos. Las soluciones simples, sólo tocan la superficie de las realidades que provocan la pobreza.

Una vez que se acepta que la pobreza es un fenómeno complejo, se comprende la necesidad de atender esta condición mediante soluciones que puedan comprender esa complejidad. Al respecto, el EDH ofrece perspectivas capaces de embargar todas sus causas civiles, políticas, económicas, sociales y culturales de la pobreza; bajo dicho enfoque, no sólo es entendida como la deficiencia en el acceso a recursos que puede ser solucionada mediante la provisión de cosas materiales, ya que aún cuando los recursos están disponibles, su acceso puede ser limitado a los pobres en razón de quiénes son, dónde viven, o simplemente por actos de omisión o negligencia. Esta forma de discriminación puede ser el resultado de normas, valores sociales y políticas inequitativas vigentes, causantes de estigmatización y marginalización, lo que lleva a concluir que la pobreza es una acción ejecutada contra las personas.

6. El principio de legalidad tributaria y la figura del decreto ley en las legislaciones de los países centroamericanos: Guatemala, Honduras, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica y su posible vinculación con el enfoque de derechos humanos y DHS

6.1. El principio de legalidad tributaria en Guatemala

De acuerdo al artículo 239 de la Constitución Política de Guatemala corresponde con exclusividad al Congreso Nacional

“decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación, especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones, c) el sujeto pasivo del tributo, d) la base imponible y el tipo impositivo, e) las deducciones, los descuentos, reducciones, y recargos, y f) las infracciones y sanciones tributarias... Son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas reguladoras de las bases de recaudación del tributo... las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

En el mismo sentido, el Decreto 6-91 del Congreso de la República, contenido del Código Tributario de Guatemala, precisa la necesaria emisión de leyes por parte del Congreso Nacional para fijar el hecho generador de la relación tributaria, sus exenciones, la base imponible, los tipos de imposición, las deducciones, descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias.

De acuerdo a esta disposición, se puede afirmar que únicamente mediante la Ley emanada del Congreso Nacional es posible establecer obligaciones tributarias, dejando a las normas reglamentarias el deber de facilitar la administración de la recaudación por parte del Poder Ejecutivo.

Tal como describe Donald Ramos en su tesis sobre el Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala (Ramos, 2009), en el caso guatemalteco puede dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria en casos extraordinarios de necesidad y urgencia, los que posteriormente deberán ser aprobados por el Congreso Nacional el mismo día de su emisión o ser ratificados dentro de los sesenta días para no perder su eficacia, en casos de guerra, grave crisis financiera o cuando se encuentra en el Poder un gobierno de facto. Para el caso la Ley del Impuesto al valor agregado, nace precisamente de un gobierno de facto, formado parte de la normativa tributaria vigente.

6.2. *El principio de legalidad tributaria en El Salvador*

De la misma manera que el caso guatemalteco, en El Salvador el principio de legalidad tributaria y el ejercicio del poder tributario están dispuestos en su Constitución Política, específicamente en el numeral 6, del artículo 131, cuando establece que corresponde a la Asamblea Legislativa “decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias”. Este artículo, se relaciona a la vez con el artículo 231 constitucional que dispone “no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”.

En tal sentido, se entiende que la reserva de ley es una limitación formal del poder tributario, en el sentido que los tributos deben establecerse por medio de una ley, emanada de la Asamblea Legislativa.

6.3. *El principio de legalidad tributaria en Nicaragua*

La Constitución Política de la República de Nicaragua, en su artículo 115, establece que los impuestos deben ser creados por “ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a las contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en ley”. En el mismo sentido se relaciona el artículo 3 del Código Tributario de Nicaragua (Ley No. 562), cuando dispone que sólo mediante ley se podrá:

1. “Crear, aprobar, modificar o derogar tributos.
2. Otorgar, modificar, ampliar, o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios.
3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable.
4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del contribuyente; y,
5. Definir las infracciones y las respectivas sanciones.

A partir de las menciones anteriores, puede concluirse que en la legislación nicaragüense, por el principio de legalidad, únicamente es posible crear tributos mediante leyes que emanen de su Asamblea Legislativa.

6.4. *El principio de legalidad tributaria en Costa Rica*

El numeral 13 del artículo 121 de la Constitución Política de Costa Rica, reconoce como atribución de la Asamblea Legislativa la de establecer impuestos y contribuciones nacionales, así como la autorización de las municipales. En el mismo sentido, el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que en cuestiones tributarias, sólo la ley puede:

- a. “Crear, modificar, o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo.
- b. Otorgar exenciones, reducciones o beneficios.
- c. Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.
- d. Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios, y,
- e. Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago”.

No obstante, frente a la aparente semejanza del principio de reserva legal tributaria que existe con Guatemala, El Salvador y Nicaragua, es importante manifestar que la Sala Constitucional de Costa Rica, en la resolución No. 687-96 indicó:

“la Sala se ha pronunciado en favor de la delegación relativa en materia tributaria, pero no así en lo que se refiere a los elementos constitucionales de la obligación tributaria (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), en los que sí se da la llamada reserva de ley... Nuestra jurisprudencia en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad que opere –dentro de ciertos límites razonables- una “delegación relativa” de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una “delegación absoluta” de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional”.

En referencia a lo anterior, debe entenderse que los aspectos estructurales o sustanciales de los tributos –elementos materiales, personales, temporales, especiales y cuantitativos de los tributos, deben ser previamente establecidos por el legislador, no obstante, se admite que por la vía reglamentaria, cuando hayan sido establecidos los límites del tipo legal y respetando el principio de capacidad contributiva, es un importante instrumento de combate a la evasión fiscal, que puede disciplinar aspectos de carácter técnico y accesorios.

6.5. *El principio de legalidad tributaria en Honduras*

En el caso particular de la creación de tributos en Honduras, la Constitución de la República establece una serie de regulaciones, entre las que se destaca la atribución exclusiva del Poder Legislativo en materia de creación de impuestos, según lo establece el numeral 35 del artículo 205 que literalmente reza:

“Artículo 205. Corresponden al Congreso Nacional, las siguientes atribuciones: 1)..., 35) Establecer impuestos y contribuciones, así como las demás cargas públicas...”.

En el mismo sentido, el artículo 5 del Código Tributario de Honduras reconoce la competencia exclusiva del Congreso Nacional y niega expresamente la potestad reglamentaria en los casos siguientes:

1. “Crear, modificar o suprimir tributos o contribuciones; definir el hecho imponible o generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y la tarifa del tributo o contribución y definir los sujetos activos y pasivos de los mismos.
2. Otorgar exenciones, deducciones, liberaciones o cualquier clase de beneficio fiscal.
3. Imponer obligaciones fiscales accesorias o secundarias, tipificar delitos y faltas y establecer las sanciones aplicables a los mismos.
4. Establecer los procedimientos a seguir para determinar las obligaciones tributarias.
5. Otorgar privilegios o preferencias fiscales o establecer garantías generales o especiales tributarios.
6. Regular los modos de extinción de los créditos tributarios”.

Sin embargo, la claridad de expresión y regulación de las normas citadas puede ser engañosa, ya que en consideración a las numerosas leyes vigentes que regulan la materia administrativa-fiscal, se entorpece la seguridad jurídica y el principio de legalidad que rigen esta materia, debiéndose considerar, con el mismo énfasis, las frecuentes reformas legales de estos cuerpos normativos, circunstancias que impactan negativamente el propósito y la función impositiva del Estado, lo que a su vez deriva en la consolidación de las desigualdades y la pobreza.

A partir del 2015 se iniciaron los trabajos para la redacción de un nuevo Código Tributario en Honduras, cuyo Proyecto de Ley fue presentado recientemente como Iniciativa de Ley, por el Presidente de la República y que actualmente se encuentra en la etapa de discusión de la cámara legislativa. En el proceso de redacción del Anteproyecto se incorporó un elemento de participación y consulta ciudadana entre el Gobierno y una estructura denominada “Sector Social de la Economía” que agrupa a representantes del sector privado, las organizaciones civiles y al sector obrero, entre quienes, bajo una metodología que incorporó conceptos del Enfoque de Derechos Humanos, lograron consensuar el documento que ahora se discute en el Congreso Nacional.

Es claro, que la aprobación de este nuevo Código Tributario no solucionará toda la problemática que se deriva del excesivo número de leyes que actualmente están regulando la materia, pero sí es cierto que el consenso obtenido mediante la metodología participativa proveniente del Enfoque de Derechos Humanos, favorece el ambiente para la promulgación de una Ley con más sentido de pertenencia y eficacia social.

En conclusión, si la dinámica social es compleja, la organización jurídica de la sociedad será igualmente compleja. El Derecho como fenómeno social que se expresa en normas, hechos y/o valores se deriva de la aspiración social de consolidar la paz. La convivencia armónica que el Derecho desea alcanzar no es un resultado espontáneo derivado de la condición biológica del ser humano, si no de su esencia social, por tanto voluntaria. El Derecho nace de la voluntad de todos los individuos que conforman una comunidad y que buscan conscientemente establecer un contrato social que les garantice las condiciones y oportunidades de su despliegue personal y colectivo.

Las normas legales representan una sola dimensión del Derecho y en su contenido reflejan la impronta del acto social que las constituye. No existirá Derecho ni normas legales para el último hombre que habite el planeta, mientras exista una comunidad de dos o más personas, ahí existirá Derecho y por ende normas jurídicas, creadas mediante consensos recíprocos y complejos porque buscarán garantizar las aspiraciones de desarrollo de los individuos que desean organizar su vida social conforme a ellas.

La creación de las normas legales, entre otras muchas cosas, será siempre compleja, como lo es el acto social que las origina o que las demanda. Para elevar la calidad técnica de la norma legal que pretende regular un determinado fenómeno social es necesario reconocerle “mutabilidad originaria” que le permita adaptarse a los hechos y circunstancias en una dimensión histórica, de constante transformación.

Ante tal reconocimiento no se puede seguir forzando la función organizadora del Derecho exclusivamente en su dimensión normativa, es necesario distinguir que la norma legal tiene sentido cuando responde a un hecho social que la origina o la deriva y cuando tiende a la realización de un valor que igualmente la origina o la deriva.

Actualmente, la dimensión axiológica del Derecho está fundamentada en el reconocimiento internacional de los Derechos Humanos. La comunidad internacional progresivamente ha ido asumiendo este consenso como la base de referencia mínima para la consolidación de la paz y en ese aprendizaje ha distinguido derechos universales en razón de la esencia individual y social de los seres humanos, y en esa misma línea ha reconocido que el Desarrollo Humano corresponde a una categoría jurídica de norma, hecho y valor. Es decir, todo Derecho Humano y particularmente el Derecho Humano al Desarrollo es una relación jurídica (de derechos y obligaciones), es un fenómeno social porque implica el pleno despliegue de las potencialidades humanas y sociales y es un valor porque orienta el esfuerzo social de organización para la consecución de la paz.

Por tanto, toda labor jurídica que implique el establecimiento de normas legales para la organización social debe propender a la consolidación inexcusable de los Derechos Humanos, lo que a su vez conlleva a la consolidación del Derecho Humano al Desarrollo Humano Sostenible.

Bibliografía

- Anand, S., & Sen, A. (Marzo de 1994): *United Nation Development Programme*. Recuperado el 14 de Febrero de 2016, de Human Development Reports: <http://hdr.undp.org/es/content/sustainable-human-development-concepts-and-priorities>
- Burgos, G. (2009): *Estado de Derecho y Globalización: El Banco Mundial y las reformas institucionales en América Latina*, ILSA-UNIJUS, Bogotá, Colombia.
- Cepeda, B. P. (1999): *Metodología Jurídica*, Oxford University Press, México.
- Contreras Nieto, M. (2001): *El Derecho al Desarrollo como Derecho Humano*, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, Instituto Literario, Toluca, México.
- Donnelly, J. (2003): *Universal Human Rights in theory and practice*, Cornell University Press, Nueva York, EE.UU.
- Gómez Isa, F. (s.f.): *Observatorio de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*. Recuperado el 9 de Diciembre de 2015, de <http://observatoridesc.org/files/cap11.pdf>

- Grosso y Svetaz, B. M. (2001): *Técnica Legislativa en Centroamérica y República Dominicana*, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, San José, Costa Rica.
- Kirkemann, J. & Martin, T. (2007): *Applying a rights based approach. An inspirational guide for civil society*. Copenhagen, Dinamarca: The Danish Institute for Human Rights
- Maynez, E. G. (1961): *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México.
- North, D. (2005): *Understanding the process of economic change*, Princeton University Press, Woodstock, Oxfordshire.
- Peces-Barba, G. (1980): *Derechos Fundamentales*, Latina Universitaria. Madrid.
- Pogge, T. (2005): *La Pobreza en el Mundo y los Derechos Humanos*, Paidós, Barcelona.
- Reale, M. (1989): *Introducción al estudio del Derecho*, Pirámide, Madrid.
- Ramos, D. (2009): *Derecho Tributario y los Principios de Legalidad e Igualdad en Guatemala*, USAC.
- Rodríguez Braun, C. (2005): “Estudio Preliminar”, en A. Smith, *La riqueza de las naciones* (pág. 15), Alianza Editorial, Madrid.
- Seidmann, Seidmann, & Abeysekere, R. A. (2001): *Legislative Drafting for Democratic Social Change. A Manual for Drafters*, Boston University Press Boston, USA.
- Serrano, A. (2007): *Primer Módulo. Programa Doctoral en Ciencias Sociales con orientación en gestión del Desarrollo*, UNAH Tegucigalpa.
- Sistema de Naciones Unidas-Honduras (2008): *Guía metodológica para el enfoque de Derechos Humanos en políticas públicas y planes sectoriales*, Casa de las Naciones Unidas, Tegucigalpa, Honduras.
- Trubek, D. (2014): “Law and Development: 40 years after Scholars in Self Estrangement. A Preliminary Review”, *Legal Scholarship Network*, 2-16
- Trubek, D. y Santos, A. (2008): *The New Law and Economic Development. A Critical Appraisal*. Cambridge University Press, Nueva York.
- Uvin, P. (2004). *Human Rights and Development*, Kumarian Press, Inc., Bloomfield CT.
- Witker, J. y Larios, R. (2002): *Metodología Jurídica*, McGraw Hill, México.

Referencias institucionales

- Asamblea Legislativa de Costa Rica (1971): Ley No. 4755. *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*. Costa Rica
- Asamblea Nacional Constituyente (1981): Decreto Número 131. *Constitución de la República*. Honduras.
- Asamblea Nacional (1987): *Constitución Política de la República de Nicaragua*. Nicaragua.

- Asamblea Nacional Constituyente (1949): Constitución Política de Costa Rica. Costa Rica.
- Asamblea Nacional (2005): Ley No. 562. *Código Tributario de la República de Nicaragua*.
- Congreso Nacional (2013): Decreto 190-2012. *Ley de mecanismos de participación ciudadana*. Honduras.
- Congreso Nacional (2013): Decreto 363-2013. *Ley Orgánica del Poder Legislativo*. Honduras.
- Congreso Nacional (1906): Decreto Número 76. *Código Civil*. Honduras.
- Constitución de El Salvador (1983): Decreto Número 38. El Salvador.
- Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, ONU* (1992): Recuperado en Octubre de 2015, de División de Desarrollo Sostenible: <http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/agenda21/riodeclaration.htm>
- Escuela Colombia. (s.f.): *Biblioteca Plan Colombia*. Recuperado el 8 de Octubre de 2015, de http://ilsa.org.co:81/biblioteca/dwnlds/utiles/deuda/Deuda/ati/b_Deuda_Nacional/DERECHODESARROLLO.htm
- ONU (1948): *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. Nueva York, EUA: ONU.
- ONU, A. G. (4 de Diciembre de 1986): Declaración sobre el Derecho al Desarrollo.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, PNUD) (1990): *United Nations Development Programme*. Recuperado el Febrero de 2016, de Human Development Reports: <http://hdr.undp.org/es/content/informe-sobre-desarrollo-humano-1990>
- Secretaría de Gobernación y Justicia (2005): *Las Constituciones de Honduras*, ENAG Tegucigalpa, Honduras.
- Sistema de Naciones Unidas-Honduras (2008): *Guía metodológica para el enfoque de Derechos Humanos en políticas públicas y planes sectoriales*, Casa de las Naciones Unidas, Tegucigalpa, Honduras:.

EL BVFERG ABRE LA PUERTA A LA CONSTITUCIONALIDAD DEL *TREATY OVERRIDE* EN ALEMANIA

Alejandro Zapatero Gasco
Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN: *TREATY OVERRIDE*, UNA CUESTIÓN NUNCA ABANDONADA. 2. UN PROBLEMA DE ENFOQUE NACIONAL: MONISMO *VERSUS* DUALISMO. 2.1. EL ENFOQUE DUALISTA. 2.2. EL ENFOQUE MONISTA. 3. LA POSICIÓN ALEMANA: EL TRATAMIENTO CONSTITUCIONAL Y LEGISLATIVO DEL *TREATY OVERRIDE* EN ALEMANIA. 4. LAS RESOLUCIONES DEL BFH CUESTIONANDO LA VALIDEZ DEL *TREATY OVERRIDE* Y LA SENTENCIA BVFERG DE 15 DE DICIEMBRE DE 2015: UN AVAL A LA CONSTITUCIONALIDAD DEL *TREATY OVERRIDE* EN ALEMANIA. 5. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

1. Introducción: *Treaty override*, una cuestión nunca abandonada

En un mundo globalizado como el actual, la posibilidad de contar con instrumentos que coordinen las normativas fiscales de diferentes Estados resulta un factor clave para permitir el crecimiento económico. Ello es así porque todos los Estados ejercen su soberanía fiscal sobre los negocios realizados en su territorio, e incluso fuera del mismo, gravándolos de diferentes maneras. Es por tanto necesario alcanzar una coordinación entre dichos ejercicios de soberanía diferentes, de tal modo que los mismos no desemboquen en una doble imposición y se conviertan en un escollo de tal magnitud que frene la actividad económica y la inversión en el plano internacional.

Desde la segunda mitad del siglo XX, esta tarea de coordinación ha sido desarrollada principalmente por los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI)¹, suscritos entre diferentes Estados con el ánimo de “repartirse” las diferentes competencias fiscales relativas a operaciones conectadas con sus territorios. De esta manera, los Convenios realizan un reparto de dichas competencias de forma que cualquier barrera fiscal no constituya una carga lo suficientemente importante como para descartar una determinada inversión u operación transfronteriza. Su principal función, en consecuencia, es la de garantizar el flujo de bienes, servicios y capitales, promocionando el comercio internacional².

Desde la aparición de los primeros Convenios de este tipo, una de las principales preocupaciones ha residido en la necesidad de asegurar su cumplimiento efectivo por

¹ Si bien es cierto que la Sociedad de Naciones ya impulsó la adopción de este tipo de Convenios desde los años 20 del siglo pasado, no es hasta la publicación del primer Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE (MCOUDE) en 1963 cuando los CDI adquieren una relevancia notable en el ámbito internacional.

² Guedes Santos, J. V. (2015), pág. 17.

parte de los Estados firmantes³. Ello responde a que en no pocas ocasiones los Estados han hecho caso omiso de sus obligaciones convencionales, estableciendo gravámenes contrarios a lo acordado en un determinado CDI. Cuando esta circunstancia ocurre se produce una situación de “anulación de tratado”, o *treaty override*, en su formulación en inglés, caracterizada por la aprobación de una legislación doméstica que rechaza o desautoriza una regla contenida en uno o varios CDIs, y se aplica en su lugar⁴. Así, los Estados proceden a la aplicación de una norma interna contraria a otra contenida en un Convenio o Tratado Internacional válidamente firmado y ratificado.

Esta situación, como es obvio, afecta directamente a los contribuyentes sometidos a la normativa interna, por lo general suponiendo un aumento de su carga fiscal al no aplicarse las previsiones del Convenio dirigidas a aliviar o evitar la doble imposición. Además, el *treaty override* entra en confrontación con el principio de seguridad jurídica, y supone una violación de derecho internacional que no puede ser obviada. En concreto, el *treaty override* viola los principios de buena fe y *pacta sunt servanda* codificados en la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados de 1969 –artículos 26 y 27-⁵. Una Convención que ha sido ratificada por una amplia mayoría de Estados de la Comunidad Internacional –y más precisamente, por muchos de los Estados a los que se hará referencia más adelante- pero que además ha sido considerada como reflejo de la costumbre internacional por la Corte Internacional de Justicia de la Haya⁶.

A pesar de ello, la práctica del *treaty override* ha sido relativamente común en las últimas décadas. Un protagonista común, si bien no el único, ha sido EEUU, pues acumuló varios casos de *treaty override* en la década de los '80⁷. Este problema llegó a llamar la atención de la OCDE, que en 1989 elaboró un documento sobre la materia y recomendó a los Estados no promulgar normas que supusiesen, de facto, un *treaty override* de sus obligaciones convencionales⁸.

No obstante, desde entonces el *treaty override* ha sido una cuestión recurrente en diversos Estados, los cuales han ido aprobando normas que, de facto, suponen una derogación de las cláusulas suscritas en sus CDIs. Generalmente, estas normas se corresponden con cláusulas antiabuso, aprobadas en los ordenamientos domésticos para

³ Véase Kulcsár, T. y Rogers-Glabush, J. (2013), pág. 411.

⁴ Perdelwitz, A. (2013), pág. 445.

⁵ Véase Doernberg, R. L. (1995), págs. 81-82. También Eilers, S. (1990), pág. 300. Una teoría diferente defendió McYntre, M. (1989), quien consideraba que el principio *pacta sunt servanda* no prohíbe todas las violaciones de tratado, sino únicamente aquellas que socavan los objetivos principales del propio tratado. No obstante también consideraba que el *treaty override* podía suponer una amenaza para el respeto y compromiso mutuos en los que se basa la cooperación fiscal internacional, págs.. 613-615.

⁶ Entre otros, los casos de la Corte Internacional de Justicia de 2 de febrero de 1973 (Reino Unido v. Islandia, *Fisheries Jurisdiction*), de 25 de septiembre de 1997 (Hungría v. Eslovaquia, *Gabčíkovo-Nagyymaros Project*), de 13 de diciembre de 1999 (Botswana v. Namibia, *Kasikili/Sedudu Island*) o de 19 de diciembre de 2005 (Rep. Democrática del Congo v. Uganda, *Armed Activities on the Territory of the Congo*). En este sentido, y como apunta Shaw, M. N. (2008), un Estado no puede justificar una violación de derecho internacional –como es el *treaty override*- escudándose en su normativa interna, págs. 133-134.

⁷ Un repaso a la historia de *treaty override* norteamericana en los años '80 y principios de los '90 puede encontrarse en Doernberg, R. L. (1995), págs. 82 y ss.

⁸ OCDE (1989): *Recommendation of the Council concerning Tax Treaty Override*, C(89)146/FINAL.

luchar contra el fraude y la evasión fiscal⁹. Así, numerosos estados se han dotado de reglas que tratan de combatir la pérdida de recaudación que generan aquellas situaciones de doble no-imposición impidiendo la utilización de los CDIs para tratar de conseguir dicha doble no-imposición. Sin embargo, al promulgar este tipo de normas, en muchos casos los Estados han incurrido en un incumplimiento grave de tratado, derogando las estipulaciones contenidas en uno o varios CDIs¹⁰. Este trabajo pone el foco en el caso alemán, donde la Corte Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*, BVerfG), en la reciente Sentencia de 15 diciembre de 2015, ha avalado la constitucionalidad del *treaty override*.

2. Un problema de enfoque nacional: Monismo versus Dualismo

Un enfoque tradicional a la hora de tratar el problema del *treaty override* se centra en la definición de los Estados como monistas o dualistas¹¹. Bajo este prisma se define el modelo de relación entre el derecho doméstico y el internacional, una cuestión que a menudo marca la tendencia respecto al *treaty override* por parte de los Estados¹². En este sentido es necesario apuntar que la elección entre uno y otro modelo es una “decisión” propia de cada Estado en ejercicio de soberanía¹³. Dicha elección se plasma, por lo general, en previsiones constitucionales que definen el rol del derecho internacional con respecto al interno.

La mayoría de Estados, además, otorgan la competencia en cuanto a la negociación, elaboración y firma de los tratados, al poder ejecutivo¹⁴. Teniendo en cuenta que la firma y ratificación de un tratado supone la aprobación de una norma vinculante para el Estado –y dependiendo del enfoque adoptado por él, también directamente para los ciudadanos–, es cierto que esta atribución de competencias al ejecutivo podría “hurtar” de su competencia normativa al legislativo. Es por ello que la mayoría de los Estados prevé, a la hora de firmar un Convenio o Tratado, la intervención parlamentaria.

De este modo, el rol del Parlamento puede consistir en ratificar la firma realizada por el ejecutivo, llevar a cabo una labor “consultiva” o incluso autorizar de forma previa la firma del tratado. En algunos casos, el proceso de aprobación de los CDIs cuenta con una participación del legislativo incluso más reforzada, pues ciertas Constituciones,

⁹ Michel, B. (2013), apunta a un desarrollo normativo de diversas normas antiabuso en diferentes ordenamientos, el cual no ha tenido su correlación en el desarrollo de los Modelos de Convenio, un hecho que motiva o propicia que se den, con mayor frecuencia, situaciones de *treaty override*, pág. 414.

¹⁰ Véase, en este sentido y como ejemplo, el análisis del *treaty override* generado con la adopción de la cláusula general antiabuso canadiense de 2005 en Michel, B. (2013), pág. 415.

¹¹ La descripción y diferenciación de ambos sistemas puede encontrarse, entre otros, en Shaw, M. N. (2008), págs. 131-132.

¹² Vogel, K. (2004) considera sin embargo que estas teorías sobre monismo y dualismo se encuentran desfasadas y superadas, pues hoy en día el derecho internacional se aplica a los ciudadanos de los Estados, creando derechos para éstos susceptibles incluso de revisión jurisdiccional en instancias supranacionales, pág. 6.

¹³ Sachdeva, S. (2013a), pág. 313.

¹⁴ En este caso, la diferencia entre estados “dualistas” y “monistas” no resulta tan evidente, pues es la rama ejecutiva del poder político la encargada del proceso de firma del tratado, previa negociación con el resto de las partes. Así, Estados profundamente dualistas como Reino Unido, Canadá o Estados Unidos contemplan esta práctica en su legislación. También Estados monistas como Francia, Holanda o España siguen este sistema de atribución al ejecutivo. Véase, Sachdeva, S. (2013b), págs. 182 y ss.

como la estadounidense¹⁵ o la española obligan al pronunciamiento parlamentario en presencia de la firma de un tratado que afecte a las “obligaciones financieras del Estado”¹⁶.

A través de esta intervención parlamentaria, los diferentes ordenamientos buscan paliar el “déficit democrático” que supone la aprobación de normas en el plano internacional. Dicho déficit constituye además, a mi juicio, la razón subyacente a la diferenciación entre el enfoque dualista, más preocupado por salvaguardar el principio democrático y la soberanía nacional, y el enfoque monista, que otorga preeminencia a la seguridad jurídica, al principio *pacta sunt servanda*, y en definitiva a la eficacia del derecho internacional.

2.1. El enfoque dualista

A grandes rasgos, el sistema dualista considera a los ordenamientos interno e internacional como elementos distintos y separados. De este modo, la aprobación de una norma internacional no tiene efecto alguno en el plano interno a menos que se proceda, por parte del Estado, a la promulgación de una ley doméstica que incorpore las previsiones de la norma internacional.

De este modo, la aplicabilidad del derecho internacional en el plano interno es independiente de su aplicabilidad en el plano internacional¹⁷. Por lo general, este sistema es propio de los Estados de tradición de *Common Law* –si bien con excepciones como es el caso alemán-. Los mismos además no suelen establecer una relación jerárquica superior entre el derecho internacional y el doméstico, situando ambos al mismo nivel.

De hecho, y puesto que el derecho internacional debe ser incorporado al ámbito interno a través de la aprobación de una ley doméstica, por lo general los estados dualistas reconocen la posibilidad de que una ley interna derogue una norma convenida. Es por ello que la práctica del *treaty override* es, en comparación, más común en los estados dualistas.

Como he comentado, este modelo es más propio de estados pertenecientes al sistema de *Common Law*, como Canadá. En este estado, los tratados se sitúan jerárquicamente por debajo de la Constitución, pero al mismo nivel que la legislación ordinaria, de forma que en el caso de conflicto entre normas se aplica el criterio de *lex posterior derogat priori*. Así, en la práctica el Parlamento canadiense puede derogar las previsiones convencionales a través de la aprobación de legislación interna posterior¹⁸.

Es el caso también de EEUU, con una larga tradición de *treaty override* a sus espaldas¹⁹. En EEUU, los tratados se sitúan por debajo de la Constitución y por encima de las leyes de los Estados, al mismo nivel por tanto que la legislación federal²⁰. Es por

¹⁵ Véase Doernberg, R. L. (1995), págs. 74 y ss., donde se describe el procedimiento legislativo norteamericano en la adopción de CDIs.

¹⁶ Art. 96 de la CE.

¹⁷ Véase, en torno a la definición del dualismo Sachdeva, S. (2013b), pág. 182.

¹⁸ Sachdeva, S. (2013b), pág. 183.

¹⁹ Doernberg, R. L., (1995), págs. 82 y ss.

²⁰ Esta posición jerárquica fue definida por la Corte Suprema de los Estados Unidos ya en el siglo XIX. Véase, en este sentido, Doernberg, R. L. (1995), pág. 79. También Sachdeva, S. (2013b), pág. 195.

ello que, también en este caso, el Parlamento tiene la potestad de derogar obligaciones convencionales a través de la aprobación de legislación interna posterior a los tratados.

Un último ejemplo en este sentido es Reino Unido, que ha adoptado la forma más “ortodoxa” de dualismo. En el sistema británico un tratado no tiene efecto a menos que haya sido incorporado al ordenamiento a través de una ley doméstica. Esto puede tener lugar por dos vías; a través de legislación primaria, esto es, la aprobación de una ley con el contenido del tratado a través del procedimiento normal, o a través de legislación secundaria, esto es, por autorización de una ley primaria que permite la adopción de los términos de un tratado. En este sentido, la doctrina de acuerdo a la cual un Parlamento no puede “maniatar” a sus sucesores supone que el Parlamento británico tiene la competencia de derogar un tratado anterior mediante la aprobación de una ley posterior²¹.

Finalmente, y junto a estos ejemplos, un importante estudio sobre la materia apunta a otros Estados que siguen el modelo dualista, tales como Irlanda, Malta, Australia, o, como se verá más adelante, Alemania²².

2.2. *El enfoque monista*

En contraposición al enfoque dualista analizado previamente, la corriente monista no concibe al ordenamiento internacional como un cuerpo legal totalmente separado e independiente del ordenamiento interno. Al contrario, los Estados monistas consideran el derecho internacional y el derecho interno como integrantes de un mismo sistema, de tal forma que las normas de derecho internacional resultarían directamente aplicables en el plano interno²³.

Así, un tratado que entre en vigor en el ámbito supranacional, válidamente firmado y ratificado, tiene fuerza legal a nivel doméstico, y puede ser invocado por los ciudadanos del Estado firmante²⁴. Este hecho no obsta para que, por lo general y como he comentado con anterioridad, los ordenamientos nacionales reconozcan un cierto papel a los Parlamentos nacionales, encargados de “convalidar” la decisión del ejecutivo, realizar una labor consultiva etc.

Esta corriente, más común en los sistemas continentales, suele ir acompañada de un reconocimiento, por lo general con rango Constitucional, de la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno²⁵. De este modo, los tratados firmados y ratificados por el Estado son jerárquicamente superiores a las previsiones domésticas, y consecuentemente el Parlamento no puede derogar un Tratado o Convenio mediante la aprobación de una ley en sentido contrario y en un momento posterior.

Dentro de este grupo de Estados monistas que prevén la preeminencia del derecho internacional en su Constitución se encuentran²⁶ Albania (art. 122.2), Armenia (art. 6.4), Azerbaiyán (art. 151) Bulgaria (Art. 5.4), Chipre (art. 169.3), Croacia (art. 134), Eslovenia (art. 153.2), Estonia (art. 123.2), Francia (art. 55), Georgia (art. 6.2), Grecia

²¹ Sachdeva, S. (2013b), págs. 193-194.

²² Véase Vogel, K. (2004), pág. 5.

²³ Sachdeva, S. (2013) B, pág.181.

²⁴ *Idem*.

²⁵ *Idem*.

²⁶ Respecto a estas previsiones y los años de aprobación de las mismas Véase Vogel, K. (2004), pág. 6.

(art. 28.1), Holanda (art. 94), Japón²⁷, Macedonia (art. 118), Polonia (art. 91.2), República Checa (art. 10) y Rusia (art. 15.4). En este mismo grupo se sitúa España, cuyo artículo 96.1 CE estipula la supremacía del derecho internacional sobre el interno, y prohíbe la derogación o modificación de los tratados únicamente a través de normas domésticas²⁸.

Dos ejemplos más de este modelo son Letonia, donde la supremacía de los tratados se encuentra promulgada por una ley especial y Hungría, donde la misma se reconoce en la ley reguladora de su Tribunal Constitucional²⁹. Bélgica y Luxemburgo, por su parte, han reconocido esta situación por vía de pronunciamiento judicial³⁰.

Así las cosas, el enfoque monista presenta una configuración que resultaría, en principio, más respetuosa con el derecho internacional, y en concreto con los CDIs. De este modo, los Estados monistas tendrían una menor tendencia a la práctica del *treaty override* que los dualistas, aplicando en mayor medida las previsiones contenidas en los Convenios³¹.

3. La posición alemana, el tratamiento constitucional y legislativo del *treaty override* en Alemania

Respecto a la práctica del *treaty override*, Alemania representa un caso curioso y abierto a debate, -al menos hasta ahora y a la espera de confirmar el asentamiento de la doctrina presente en la sentencia del BVferG 15 de diciembre de 2015 que será analizada más adelante-

El país germano no reconoce expresamente en su Constitución un rango jerárquico de los Tratados y Convenios respecto a la legislación doméstica³². Es por ello que dicho rango supone una cuestión abierta y dada al pronunciamiento jurisprudencial, que en Alemania ha pivotado desde la posición tradicional de aceptación de *treaty override* hasta el cuestionamiento de su constitucionalidad, y finalmente y en reciente pronunciamiento de nuevo hacia el reconocimiento de la posibilidad de derogar previsiones recogidas en Convenios vía derecho interno.

Alemania es un Estado dualista. El art. 59.2 de su Constitución (*Grundgesetz* – GG) explicita claramente la necesidad de transformar toda norma firmada y ratificada a nivel internacional en una norma interna. Para ello, el Parlamento debe incluir las previsiones del tratado firmado por Alemania en una ley doméstica, que pasa a ser derecho interno germano³³. Bajo esta previsión constitucional, la visión tradicional alemana ha

²⁷ Primer Estado en incluir una previsión de este tipo en su Carta Magna, en 1947.

²⁸ El texto del art. 96.1 declara literalmente que “los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”.

²⁹ Véase Vogel, K. (2004), pág. 6.

³⁰ *Ibidem*, pág. 7.

³¹ Ejemplos de ello pueden encontrarse, por ejemplo en Francia (caso Société Schneider Electric), Japón (caso n. 300/2007 del Tribunal Supremo japonés, de 5 de junio de 2008) u Holanda (caso 2003/380c, Hoge Raad, de 5 de septiembre de 2003, n. 37657, BNB).

³² Dentro del mismo y además de Alemania pueden situarse Andorra, Austria, Bielorrusia, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Italia, Liechtenstein, Lituania, San Marino, Suecia o Ucrania. Véase Vogel, K., (2004), pág. 7.

³³ Véase Kessler, W. y Eicke, R. (2010), pág. 42; y Perdelwitz, A. (2013), pág. 446.

descansado en la aplicación del principio *lex posterior derogat priori*, de modo que una ley posterior puede derogar las previsiones contenidas en un tratado anterior, esto es, la posibilidad de llevar a cabo un *treaty override* sin violar la Constitución³⁴.

Sin embargo, la Constitución alemana también contiene una previsión que reconoce la eficacia del derecho internacional. El art. 25 de la GG contiene el principio de “apertura de la Constitución”, y establece que los principios básicos o reglas generales del derecho internacional forman parte de la legislación federal, y los mismos tienen un rango jerárquico que prevalece sobre la legislación doméstica.

De este modo, si bien Alemania es un estado dualista, también reconoce cierta eficacia al derecho internacional en su ordenamiento sin necesidad de una transformación previa vía Parlamento. No obstante, dicho reconocimiento se predica únicamente de los principios básicos y reglas generales del derecho internacional. Por ello, la principal postura de la doctrina y jurisprudencia germanas a este respecto ha sido de manera tradicional la de negar la prevalencia del derecho internacional “especial” –como los CDIs- sobre el interno³⁵. En consecuencia, el Parlamento es libre, a la vista del art. 25 GG, de derogar cualquier Tratado o Convenio en el plano interno mediante la aprobación de una ley doméstica en contrario³⁶.

Finalmente, el marco de relación entre CDIs y derecho interno en Alemania comprende el art. 2 del *Abgabenordnung* (AO), el equivalente a nuestra Ley General Tributaria. Este artículo, bajo la rúbrica “primacía de los acuerdos internacionales” establece que todo Convenio internacional, una vez transformado en derecho doméstico válido siguiendo el art. 59.2 GG, debe ser considerado como preeminente sobre las disposiciones internas.

A la vista de este artículo, el *treaty override* debería considerarse, en principio, como vetado en el ordenamiento fiscal alemán. Sin embargo, y siguiendo una vez más la regla *lex posterior derogat priori*, y el principio de que ningún Parlamento puede coartar la libertad legislativa de los posteriores, tanto la jurisprudencia alemana como su doctrina han aceptado como válidas todas aquellas normas que suponían, de facto, un *treaty override*.

Ello es así porque el art. 2 AO forma parte de una ley federal, al mismo nivel jerárquico que cualquier CDI implementado en el ordenamiento alemán y que cualquier ley posterior que lo contradiga. Dicho artículo, ha demostrado ser poco más que un brindis al sol en su función de freno a la práctica del *treaty override*, pues ha sido superado por normas posteriores que se traducen en la violación de los Convenios suscritos por Alemania³⁷.

³⁴ Vogel, K. (2004), pág. 6. También Perdelwitz, A. (2013), pág. 445. Algunos autores han criticado esta aplicación del principio *lex posterior derogat priori* frente al criterio de *lex specialis*, de acuerdo al cual las previsiones de los CDIs podrían resultar leyes especiales que prevalecerían sobre las generales aprobadas por el Parlamento, Véase, Kessler, W. y Eicke, R. (2010), pág.42.

³⁵ Véase Vogel, K. (2004), pág. 8. Este autor defiende que esta interpretación parte de un error lógico, pues el declarar la preeminencia de los principios generales del derecho internacional no supone, de forma automática que las normas especiales del mismo no puedan contar con dicha posición preeminente. Según su postura, de la combinación de los artículos 25 y 59.2 GG no puede inferirse que todas las leyes domésticas posteriores tienen preeminencia sobre los tratados internacionales de fecha anterior.

³⁶ Kessler, W. y Eicke, R. (2010), pág. 42.

³⁷ Véase Perdelwitz, A. (2013), pág. 446.

4. Las resoluciones del BFH cuestionando la validez del *treaty override* y la sentencia BVferG de 15 de diciembre de 2015: un aval a la constitucionalidad del *treaty override* en Alemania

Como ha quedado de manifiesto, las previsiones constitucionales y legales alemanas respecto de la relación entre derecho internacional y derecho interno dejan abierta la cuestión acerca del *treaty override*. Así, de forma tradicional y en línea con los enfoques dualistas de otros estados como Reino Unido o Estados Unidos, el *treaty override* ha sido aceptado y considerado legal y constitucionalmente válido en Alemania.

Esta apertura no obstante ha dado pie a un intenso debate acerca de la constitucionalidad del *treaty override*, generando un terreno abonado para las resoluciones judiciales en la materia. Dichas resoluciones de forma tradicional se han inclinado hacia la aceptación del *treaty override* como una práctica válida³⁸. Esta posición tradicional también ha sido mayoritaria entre la doctrina, si bien en los últimos años diversos órganos jurisdiccionales, así como diferentes autores han expresado su opinión en contrario, cuestionando su validez y “erosionando” dicha aceptación³⁹.

El punto de partida jurisprudencial a este cambio de enfoque tiene lugar en la Sentencia *Görgülü* del BVerfG. En esta Resolución, el Alto Tribunal alemán reconoció el efecto vinculante de las decisiones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), de modo que las mismas obligan a poner fin a cualquier situación que viole el Convenio Europeo de Derechos Humanos⁴⁰. Esta decisión fue vista por la doctrina como un golpe de timón en la jurisprudencia del BVerfG, pues por primera vez y en contra de la posición tradicional respecto al derecho internacional, el Tribunal Constitucional alemán reconocía la vinculación de los órganos del Estado un ordenamiento supranacional, poniendo en tela de juicio la validez de la práctica del *treaty override*⁴¹.

Como reflejo del caso *Görgülü* y la incipiente corriente doctrinal alemana en contra del *treaty override*, en los últimos años el *Bundesfinanzhof* (BFH), Tribunal Fiscal Federal alemán, dictó varias resoluciones cuestionando la constitucionalidad del *treaty override*. Estas resoluciones tuvieron como protagonista en numerosas ocasiones la cláusula antiabuso (o cláusulas, pues el precepto recoge varias) contenida en el artículo 50d del *Einkommensteuergesetz* (EStG) o ley del impuesto sobre la renta germano. Dicha cláusula supone, en la práctica, una previsión que lleva a múltiples situaciones de *treaty override*, al colisionar con las previsiones de diversos CDIs suscritos por Alemania⁴².

³⁸ *Ibidem*, pág. 445.

³⁹ El primero en cuestionar la validez de este enfoque y posicionarse claramente en contra de la posibilidad de aceptar como válido fue Vogel, K. (2004), pág. 8, opinión que seguirían más tarde Kessler, W. y Eicke, R. (2010), pág. 42. Perdelwitz, A. (2013), por su parte, afirma que el *treaty override* supone una seria amenaza al principio de seguridad jurídica, un principio de enorme importancia, declarando que la violación del principio de *pacta sunt servanda* y en consecuencia del derecho internacional no son alternativas viables en una democracia constitucional. No obstante, también reconoce que algunas previsiones que supongan un *treaty override* pueden resultar justificables en un contexto de antiabuso, págs. 445 y 450. En este contexto antiabuso, Michel, B. (2013) aboga por una revisión de los Convenios Internacionales para alinearlos con las cláusulas nacionales y evitar la utilización de los mismos con un ánimo evasor.

⁴⁰ Véase Perdelwitz, A. (2013), pág. 447.

⁴¹ *Idem*. También Kessler, W. y Eicke, R. (2010), pág. 42.

⁴² El art. 50d EStG se ha situado en el ojo del huracán respecto a la práctica de *treaty override* germana en los últimos años, dando lugar a diversos conflictos en su aplicación frente a los CDIs suscritos por Alemania. Por ejemplo, la sección 50d.10 suscitó un caso ante el BFH en relación al Convenio firmado

Ante esta situación, el BFH se planteó la constitucionalidad de dicha cláusula antiabuso alemana recogida en el art. 50d EStG⁴³, en una serie de casos que finalmente desembocaron en la Sentencia de 15 de diciembre de 2015 del BVferG⁴⁴. Esta sentencia estuvo precedida por la Resolución del BFH de 10 de enero de 2012 al caso I R 66/09, que cuestionó la compatibilidad del art. 50d.8 EStG con el CDI entre Alemania y Turquía firmado en 1985 y trasladó el juicio de su compatibilidad con la GG al BVferG.

El caso I R 66/09 enjuició la situación de a un contribuyente, residente en Alemania, que obtuvo a lo largo de 2004 diversos rendimientos en Turquía. De acuerdo al CDI Alemania-Turquía, el estado encargado de gravar dichos rendimientos era Turquía, quedando exentos en Alemania. No obstante, de acuerdo al art. 50d.8 EStG, para gozar de exención el contribuyente debía probar bien el pago efectivo de impuestos por dichos rendimientos o bien la renuncia del Estado de la fuente al gravamen de los mismos.

El BFH consideró, a la vista de este conflicto entre ambas normas, que el art. 50d.8 era incompatible con la Constitución alemana, toda vez que el mismo suponía una violación de derecho internacional incompatible con el art. 25 GG. El BFH argumentó su cambio de postura aduciendo que la aplicación del art. 50d.8 EStG suponía una violación del principio *pacta sunt servanda*, el cual debía ser respetado de acuerdo a la jurisprudencia del BVerfG en el caso *Görgülü*. Este principio sólo admitiría algunas excepciones, de acuerdo a la interpretación de la jurisprudencia constitucional realizada por el BFH, en aquellos casos en los que la violación sirviese para salvaguardar alguno de los principios fundamentales de la Constitución federal germana. En este supuesto concreto, la posible doble no-imposición derivada de la aplicación del Tratado por encima de la norma doméstica no resultaría, a juicio del BFH, justificación suficiente para permitir una violación de derecho internacional.

El BFH, en consecuencia, consideró que la aplicación de una cláusula antiabuso como la contenida en el art. 50d.8 EStG no suponía una excusa suficiente para justificar un *treaty override* que dejase fuera de juego las previsiones del CDI Alemania-Turquía. A juicio de este Tribunal, dicho *treaty override* podría ser inconstitucional, pues infringía la previsión de apertura de la Constitución recogida en el art. 25 GG. Además, el Tribunal hizo referencia a los mecanismos previstos en la Convención de Viena (1969) y tendentes a evitar la violación de los tratados, como la denuncia o la terminación de los mismos, soluciones que, a juicio del BFH, hubieran resultado menos gravosas que el *treaty override*.

Ante esta situación, el 10 de enero de 2012 el BFH decidió la suspensión del procedimiento para elevar una cuestión al BVferG, de tal modo que éste pudiese confirmar su visión acerca de la inconstitucionalidad del *treaty override* o por el

entre Alemania e Italia, al entrar en conflicto con el art. 11.1 de dicho Convenio. El BFH consideró que esta situación de conflicto entre una y otra norma podía resultar en una violación de derecho internacional inconstitucional en el Estado germano, por lo que decidió elevar la cuestión al BVferG. Véase, a este respecto, Kahlenberg, C. (2014), págs. 482-483. Este artículo –en su apartado 9– también protagonizó otro caso frente al BFH (I R 86/2013), de 20 de agosto de 2014, en este caso debido a un conflicto con el CDI entre Alemania e Irlanda. En este caso, el BFH reconoció que el art. 50d.9 violaba el derecho internacional, al generar una situación de *treaty override* sobre el Convenio Alemania-Irlanda, y cuestionó la constitucionalidad de dicho precepto. Véase, respecto a este caso Hagemann, T. y Kahlenberg, C. (2015), págs. 186-188.

⁴³ Véase Cloer, A. y Hagemann, T. (2014), pág. 513.

⁴⁴ 2 BvL 1/12 - Rn. (1-26).

contrario avalar su compatibilidad con la GG, cuestión que resolvió en la Sentencia de 15 de diciembre de 2015.

El BVferG vino por tanto llamado a pronunciarse sobre la relación entre los tratados internacionales –CDIs, en este caso- y el derecho doméstico. En este sentido, el BVferG analizó la aplicación de los artículos 25 y 59.2 GG, pues ambos se enfrentan directamente con esta cuestión. La Resolución del alto tribunal alemán comienza constatando la igualdad jerárquica entre unas y otras normas, de modo que cualquier ley interna posterior en el tiempo puede derogar un tratado internacional anterior. Esta conclusión, asentada en la tradición jurisprudencial y doctrinal alemana, no se ve alterada por la aplicación del art. 25 GG.

Reconoce el Tribunal que del art. 25 GG se desprende que las reglas generales de derecho internacional tienen un rango jerárquico por encima de la ley y por debajo de la Constitución. En este sentido, tanto la costumbre internacional como los principios generales de derecho internacional se situarían en ese escalón jerárquico intermedio entre Ley y Constitución. Sin embargo, esta previsión no es extensible a toda fuente de derecho internacional, de forma que las previsiones específicas contenidas en los tratados no gozarían de la prevalencia que sí ostentan las reglas generales.

El art. 25 GG tampoco podría, a juicio del BVferG, implicar la supremacía del derecho internacional mediante la aplicación del principio *pacta sunt servanda*, como principio general del derecho e integrante de la costumbre internacional. Este principio, según el Alto Tribunal, establece un deber particular entre las partes firmantes de un tratado, pero no regula la jerarquía de los Tratados en el ordenamiento jurídico doméstico. En este sentido, el principio *pacta sunt servanda* no justificaría que todas y cada una de las normas convencionales ostentasen un rango jerárquico superior a la ley interna.

Esta visión del principio vendría reforzada a la vista de los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena (1969). Dichos artículos dejarían a los Estados la libertad de regular el efecto de los conflictos entre normativa internacional/doméstica en el plano interno. Así, el derecho internacional impone obligaciones de resultado a los Estados, pero no les obliga a alcanzar dicho resultado de uno u otro modo, quedando al albedrío de los mismos la manera en la que deben cumplir sus obligaciones.

A juicio del BVferG, esta interpretación del art. 25 GG resulta la más coherente con el art. 59.2 GG, de acuerdo al cual los Tratados internacionales deben incorporarse al derecho interno en la forma de leyes federales. Ello supone la posibilidad de que una ley federal derogue un tratado internacional anterior, pues ambos poseen el mismo rango jerárquico. Esta consecuencia es una implicación lógica, a juicio del Tribunal, de los principios de democracia y de discontinuidad del parlamento.

De acuerdo al BVferG, el poder en democracia es temporal, de tal modo que la visión del poder legislativo cambia a lo largo del tiempo. Vincular a un Parlamento con las decisiones de los Parlamentos del pasado, garantizando a ciertas previsiones –como los tratados- un rango jerárquico inexpugnable para el legislador ordinario, entraría en contradicción con la temporalidad del poder en democracia, situando a los Parlamentos posteriores en el tiempo en una posición de “desventaja” frente a sus predecesores. Es por ello que el Parlamento debe contar con la posibilidad de desviarse de los tratados internacionales, de tal forma que pueda expresar su postura política sin ataduras procedentes de decisiones pasadas.

Este razonamiento no se ve afectado, a juicio del Tribunal, por la aplicación del principio de apertura de la Constitución plasmado en los arts. 26 a 32 GG y 59.2 GG.

Dichos artículos reflejan el compromiso de la Federación Alemana con la promoción de la cooperación internacional y deben servir como guía interpretativa, de modo que los operadores jurídicos busquen siempre una interpretación compatible con el derecho internacional. No obstante, a juicio del BVferG no implican un deber absoluto de obediencia al derecho internacional, excusable únicamente para salvaguardar principios básicos de la Constitución.

Ello es así porque de hacerlo, tal deber supondría de hecho que los tratados internacionales tendrían un rango superior a la legislación doméstica, pues siempre y cuando no violasen principios constitucionales básicos, los mismos no podrían ser derogados vía legislación interna. Esta conclusión, a juicio del Tribunal, es contraria a la igualdad de rango jerárquico postulada por el art. 59.2 GG, y por tanto incompatible con la Constitución.

Finalmente, y respecto a la compatibilidad del *treaty override* con los principios constitucionales, el Tribunal hace referencia al principio del imperio de la ley. De este modo, el BVferG establece que, de manera contraria a lo argumentado por el BFH, el *treaty override* unilateral no resulta inconstitucional por la violación de dicho principio. Ello es así porque este principio no supone una limitación del principio de *lex posterior* ni del principio democrático, de tal forma que el legislador es plenamente competente para la modificación o derogación de las normas del ordenamiento mediante la elaboración de leyes posteriores.

El BVferG cierra su aval a la constitucionalidad del *treaty override* haciendo referencia a la imposibilidad del Parlamento de modificar o derogar normas de derecho internacional a través de su denuncia. Esta competencia, que corresponde al ejecutivo, priva al Parlamento de su capacidad legislativa con respecto al derecho internacional, situación que a juicio del BVferG es asimismo incompatible con el principio democrático. Es por ello que, también como consecuencia de este hecho, el legislador doméstico debe ser capaz de modificar o derogar aquellas previsiones de los tratados que desee mediante su actividad legislativa ordinaria, sin que el rango jerárquico de los tratados suponga un impedimento para ello.

5. Conclusión

Con su decisión de 15 de diciembre de 2015, el BVerfG, máximo intérprete de la Constitución alemana, abre la puerta a la validez constitucional del *treaty override* en el país germano. En este sentido, llama la atención que, pese a tratarse de un caso en el que se dirime la aplicación de una cláusula antiabuso frente a un CDI, el Tribunal no tiene en cuenta en su razonamiento la lucha contra el fraude y la evasión fiscales. Dadas las circunstancias, el Alto Tribunal alemán bien podría haber aducido a la necesidad de luchar contra el fraude y la evasión como una justificación válida para la decisión de avalar el *treaty override*.

Sin embargo, y como se desprende de la Sentencia, el BVerfG razona su fallo adoptando una postura “dualista” pura, más cercana a los modelos anglosajones de relación entre derecho interno e internacional. El Tribunal se apoya en el principio democrático y la imposibilidad de que el legislador vincule irremediabilmente a sus predecesores para negar la posibilidad de que el *treaty override* sea contrario a la GG. Así, a los ojos del BVerfG, no permitir al legislador promulgar normas que entren en contradicción con tratados internacionales, esto es, no permitir el *treaty override* en su ordenamiento interno, violaría ambos principios fundamentales del sistema germano.

Con ello, el BVerfG tiende a avalar la constitucionalidad de todo *treaty override*⁴⁵, con una decisión que parece supeditar el cumplimiento de los CDIs suscritos por la Federación alemana al arbitrio de su Parlamento, al tiempo que minusvalora la importancia del principio *pacta sunt servanda* en el plano internacional. Ello, como reconoce el Juez König en su voto particular, no tiene mucho sentido en un entorno cada vez más global y una comunidad internacional en la que la cooperación resulta cada día más importante.

En dicho voto particular, el Juez König asegura que la visión dualista adoptada por el BVerfG se encuentra desfasada. En su opinión, sería necesario encontrar un equilibrio entre el principio democrático por un lado y los principios del imperio de la ley y apertura de la Constitución por otro. Para ello, propone tomar como criterios el objetivo perseguido por el por la ley posterior y su relevancia para el interés general o los efectos sobre aquellos ciudadanos sometidos a la regla internacional. También menciona a este respecto la urgencia de la norma que genera la situación de *treaty override*, así como la posibilidad de acudir a otros medios –aceptados en derecho internacional- diferentes del *treaty override* para poner fin o modificar la obligación internacional objeto de la norma interna y, por último, tener en cuenta las consecuencias de la violación del derecho internacional producida por el *treaty override*.

Esta solución propuesta por König, más respetuosa con el derecho internacional y el principio de *pacta sunt servanda*, resulta a mi juicio más acertada. Si bien es cierto que la soberanía nacional que reside en los Parlamentos en los Estados democráticos debe gozar de respeto y protección, no lo es menos que el correcto cumplimiento de las obligaciones convencionales por parte de los Estados resulta clave. En un entorno como el supranacional, el compromiso de los Estados es fundamental. De este modo, la posibilidad de revocar las obligaciones adoptadas de mutuo acuerdo mediante acciones unilaterales -como el *treaty override* surgido por la aprobación de una norma interna- supone una grave amenaza a la efectiva cooperación entre Estados y a la confianza en la eficacia del derecho internacional -y más específicamente y en el campo del derecho tributario, de los Convenios para evitar la Doble Imposición-.

Bibliografía

- Cloer, A. y Hagemann, T. (2014): “Federal Tax Court Holds Treaty Override Unconstitutional”, *European Taxation*, IBFD, noviembre de 2014.
- Doernberg, R. L. (1995): “Overriding tax treaties: the U.S. perspective”, *Emory International Law Review*, nº 71.
- Eilers, S. (1990): “Override of the Tax Treaties under the domestic legislation of the U.S. and Germany”, *Tax Management International*, nº 7.
- Guedes Santos, J. V. (2015): “Interpretative Treaty Override, Breach of Confidence and the Gradual Erosion of the Importance of Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, enero de 2015.
- Hagemann, T. y Kahlenberg, C. (2015): “German Federal Tax Court Again Questions Constitutionality of Treaty Override”, *Bulletin for International Taxation*, marzo de 2015.

⁴⁵ No obstante, el Tribunal bien deja entrever la posible inconstitucionalidad de aquellas normas que violasen los principios más básicos del ordenamiento supranacional, como los derechos fundamentales, de acuerdo al art. 25 GG.

- Kahlenberg, C. (2014): “German Treaty Override Violates Constitutional Law”, *Bulletin for International Taxation*, septiembre de 2014.
- Kessler, W. y Eicke, R. (2010): “German Treaty Overrides: Contractual Duties Meet Fiscal Interests”, *Tax Notes International*, 4 de octubre de 2010.
- Kulcsár, T. y Rogers-Glabush, J. (2013): “Treaty Override: Reviving a Long-Forgotten Debate in the Name of Anti-Avoidance”, nota editorial de *European Taxation – special issue*, IBFD, septiembre de 2013.
- McYntre, M. (1989): “A Defense of Treaty Overrides”, *Tax Notes International*, vol. 1, issue 6, diciembre de 1989.
- Michel, B. (2013): “Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?”, *European Taxation – special issue*, IBFD, septiembre de 2013.
- Perdelwitz, A. (2013): “Treaty override – Revival of the Debate over the Constitutionality of Domestic Treaty Override Provisions in Germany”, *European Taxation – special issue*, IBFD, septiembre de 2013.
- Sachdeva, S. (2013a): “Interaction between the Monist and the Dualist Tax Systems: A Cause (of Double Taxation) Less Obvious”, *Intertax*, v. 41, Issue 5.
- Sachdeva, S. (2013b): “Tax treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches”, *Intertax*, v. 41, Issue 4.
- Shaw, M. N. (2008): *International Law* (6th Ed.), Cambridge University Press, New York.
- Vogel, K. (2004): “New Europe Bids Farewell to Treaty Override”, *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, IBFD, enero de 2004.