

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 2/2010



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Calvo Vérguez, Juan: La aplicación del régimen de estimación indirecta con motivo de la existencia de anomalías contables

Carbajo Vasco, Domingo: ¿Un nuevo Impuesto Ambiental: el Impuesto sobre el Daño Ambiental causado por determinados usos y aprovechamiento del agua embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?

Checa González, Clemente: Limitaciones al derecho de deducir el IVA como consecuencia del régimen establecido para las subvenciones, y responsabilidad patrimonial del Estado español por infracción del Derecho de la Unión Europea

Lampreave Márquez, Patricia: Comentarios a las propuestas presentadas en materia de Política fiscal europea (2010-2014)

Ribes Ribes, Aurora: Las cláusulas antiabuso en Derecho interno y su posible aplicación a los Convenios de doble imposición internacional

Ruiz Garijo, Mercedes: Estado de bienestar, mujeres y política fiscal

Sanz Díaz-Palacios, J. Alberto: A propósito de la determinación de la “base de la Sanción” conforme al artículo 8 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario

LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN INDIRECTA CON MOTIVO DE LA EXISTENCIA DE ANOMALÍAS CONTABLES

Juan Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

Como es sabido, en aquellos supuestos en los que el obligado tributario incumpla sustancialmente sus obligaciones contables o registrales, la base imponible podrá determinarse en el régimen de estimación indirecta, tal y como establece el art. 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Y, a pesar de que no pueda establecerse una identidad de carácter pleno entre el “incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales” del citado art. 53 de la LGT y el “incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad” al que se refiere el art. 184.3 de la referida Ley, lo cierto es que en la práctica una irregularidad contable podrá provocar ambas calificaciones.

En consecuencia, aunque el régimen de estimación indirecta persiga una determinación no exacta de la base imponible, podrá apreciarse la concurrencia de medios fraudulentos en relación con la infracción tributaria que hubiese podido llegar a cometerse. Debe quedar claro no obstante que el régimen de estimación indirecta también podrá aplicarse en aquellos supuestos en los que no medie un incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad¹.

¿Existe incumplimiento absoluto en aquellos supuestos en los que el sujeto procede a anotar en su contabilidad, libro o registro establecido por la normativa tributaria una sola operación? Es esta una cuestión que también se ha suscitado en el ámbito penal respecto del delito contable, ya que no debemos olvidar que nos hallamos ante una anomalía sustancial que encuentra su correspondencia, dentro del Derecho Penal, con una de las modalidades típicas del delito contable.

Señala concretamente el art. 310 del Código Penal, refiriéndose a la primera modalidad de la acción descrita en el mismo, que:

“Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que, estando obligado por la Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales: a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias”.

Obsérvese por tanto que el legislador penal opta por definir la citada conducta delictiva a través del empleo de dos notas. En primer lugar, el incumplimiento absoluto de los deberes contables y registrales. Y, en segundo término, que dicho incumplimiento venga referido a un sujeto que se halle sometido al régimen de estimación directa. Pues bien, al utilizar el término “incumplimiento absoluto” en relación con el requisito de la aplicabilidad de la estimación directa, la mayoría de la doctrina penalista ha interpretado que existe incumplimiento absoluto cuando el mismo resulta de una naturaleza tal que se hace imposible la determinación de la base imponible mediante el método de estimación directa, siendo necesario recurrir al método de estimación indirecta de bases tributarias.

¹ Así sucede, por ejemplo, en los casos de destrucción o desaparición de los libros de contabilidad como consecuencia de siniestros o de otros hechos similares. En estos supuestos no existirá contabilidad y, a pesar de que proceda la estimación indirecta, no se producirá un incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad.

Sucede no obstante que dicha limitación no se efectúa en el ámbito tributario, dentro del cual se contiene únicamente una referencia al incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. ¿Significa ello que la infracción tributaria podrá producirse también en los casos de aplicación de la estimación objetiva singular? Desde nuestro punto de vista con la utilización de la expresión “incumplimiento absoluto” se está dando a entender que esta circunstancia sólo se producirá cuando haya sido inevitable aplicar la estimación indirecta, máxime si tenemos en cuenta que son esos inconvenientes los que se regulan en el art. 53 de la LGT a la hora de justificar la aplicación de dicho método de estimación de la base imponible. Piénsese además que existe una intención evidente de ocultar la realidad manifestada a través de una conducta claramente obstaculizadora. Y únicamente podría estimarse la inexistencia de dicha intención cuando, debido a causas de fuerza mayor, resultare justificada la aplicación del método de estimación indirecta, no siendo posible apreciar en este último caso presupuesto alguno tipificable como infracción².

De cualquier manera, y como ya se ha indicado, el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales constituye causa de aplicación del régimen de estimación indirecta, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 53.1.c) de la LGT³. Señala concretamente el citado precepto que:

“El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: (...) c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales”.

Por su parte el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se refiere a la estimación indirecta en su art. 193. Previamente su art. 104, al hilo del cómputo de las dilaciones por causa no imputable a la Administración, considera como tal en su apartado f) el período de tiempo transcurrido desde que se aprecien las circunstancias que dan lugar a la aplicación de este método hasta la aportación de los datos realizada antes de dictarse la propuesta de regularización. Por su parte el citado art. 193 del citado Reglamento incluye dentro de su título tanto a la base imponible como a la cuota, ambas susceptibles de quedar determinadas por el método de estimación indirecta.

De la regulación llevada a cabo por el citado precepto se desprende que la mera concurrencia de alguna de las circunstancias contenidas en el art. 53 de la LGT no determina de forma automática la aplicación del método de estimación indirecta en el supuesto de que, de los datos y antecedentes obtenidos en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota en régimen de estimación directa u objetiva⁴.

² Véase en este sentido Banacloche Pérez-Roldán, J., *Guía práctica de las sanciones tributarias*, La Ley, Madrid, 2005, pág. 68.

³ Véase Gómez Cabrera, C.J., “Pérdida de registros contables y estimación indirecta”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993.

⁴ Ya con anterioridad al art. 64 del antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (vigente hasta el 1 de enero de 2008) recogía esta misma idea, al establecer que el método de estimación indirecta habría de aplicarse cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por un conjunto de circunstancias determinadas.

Es el apartado cuarto de este art. 193 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el encargado de regular un conjunto de supuestos determinantes de incumplimiento contable sustancial. ¿Qué relación puede establecerse entre tales supuestos y aquellos otros que, al amparo de lo previsto en el art. 184.3.a) de la LGT, constituyen anomalías sustanciales en la contabilidad?

Si analizamos en primer término la letra a) del citado art. 193.4 observamos como en ella se tipifica como incumplimiento contable sustancial el incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales. La similitud con lo dispuesto en el número 1.º del art. 184.3.a) parece, *a priori*, clara. Ahora bien, cabe aludir a la existencia de una pequeña diferencia, al menos desde un punto de vista cualitativo: la anomalía contable sustancial exige que el incumplimiento de la obligación de llevanza sea absoluto. No creemos, sin embargo, que esta diferencia pueda dar lugar a importantes consecuencias prácticas. De hecho, debido al carácter subsidiario que ofrece el régimen de estimación indirecta, lo que terminará sucediendo en un gran número de ocasiones es que incumplimientos contables de índole formal que no atenten contra el verdadero objetivo de la contabilidad (que no es otro que mostrar una realidad patrimonial, financiera y de resultados), no impedirán la aplicación del régimen de estimación directa. De este modo, tan sólo se acudirá al régimen de estimación indirecta cuando se produzca un incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad⁵.

Aquellos supuestos en los que la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes y derechos quedan tipificados como incumplimiento contable sustancial en la letra b) del art. 193.4 del Real Decreto 1065/2007, precepto que podría ponerse en conexión con el número 2.º del art. 184.3.a) de la LGT, en tanto en cuanto una concreta contabilidad en la que concurren estas irregularidades no será sino una manifestación de la existencia de supuestos de doble contabilidad o de llevanza de contabilidades distintas.

La existencia en los registros y documentos contables de omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas es objeto de tipificación por la letra c) del citado art. 193.4 como incumplimiento contable sustancial. Nos hallamos en el presente caso ante unas irregularidades que coinciden con las descritas como anomalías contables sustanciales en el art. 184.3.a).3.º LGT.

Una situación distinta se plantea, sin embargo, en relación con lo dispuesto en la letra d) del art. 193.4, que tipifica como incumplimiento sustancial aquellos supuestos de llevanza deficiente de contabilidad que no permiten verificar la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación. Esta irregularidad contable, a diferencia de lo que sucede con la anterior, no se corresponde con ninguna anomalía contable sustancial del art. 184.3.a) LGT.

⁵ Tal y como tuvo oportunidad de precisar la Audiencia Nacional (AN) en su Sentencia de 29 de abril de 2004, "(...) No puede equipararse anomalías contables u omisiones contables, detectables y comprobables, con la imposibilidad de conocer los rendimientos obtenidos por el contribuyente, pues la Ley General Tributaria parte de que dichas anomalías no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles. Y tampoco la aplicación del régimen de estimación directa puede equipararse a la inexistencia de anomalías contables, pues pueden existir, siendo el cauce sancionador el correctivo aplicado a la conducta del contribuyente. En definitiva se debe tratar de anomalías graves que impidan a la Administración tributaria el conocimiento completo de los rendimientos obtenidos y de los gastos realizados por el contribuyente, por lo que no se puede acudir al régimen de estimación directa, sino a los métodos indiciarios y presunciones".

Finalmente hemos de referirnos a lo dispuesto en la letra e) de este art. 193.4 del RD 1065/2007, que tipifica como incumplimiento sustancial la existencia de una incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y aquéllas que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad, pudiendo así establecerse una presunción de que la contabilidad resulta incorrecta. ¿Cuál es la principal característica de este conjunto de situaciones? En estos supuestos la inspección tributaria no logra probar la existencia de omisiones o falsedades contables, o la presencia de situaciones de doble contabilidad. No consta en consecuencia prueba alguna de la omisión de operaciones, sino tan sólo de la incongruencia suscitada entre magnitudes económicas constatadas y la representación contable.

La situación a la que dan lugar este conjunto de supuestos es, cuanto menos, contradictoria. Porque si bien la prueba (a pesar de que se obtenga a través de la presunción de la incongruencia) determina necesariamente la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad en los términos previstos en el art. 184.3.a) LGT, este último precepto en ningún momento califica como anomalía contable sustancial a los referidos casos de incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad.

Podríamos afirmar que, a excepción de lo que sucede con la irregularidad contable prevista en la letra c) del art. 193.4 del vigente Reglamento, todo incumplimiento contable sustancial que determina la aplicación del régimen de estimación indirecta tiene, al mismo tiempo, la consideración de anomalía contable sustancial constitutiva de medio fraudulento, desempeñando la función de circunstancia calificadora de la infracción y no, como sucedía durante la vigencia de la antigua LGT de 1963, la de circunstancia de graduación de aquélla. Así se desprende, por ejemplo, de lo declarado en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 2000, relativa a un supuesto en el que se producían discrepancias entre los datos registrados en los libros de compras y gastos y los justificados por el interesado, de manera tal que, aplicándose a las compras las proporciones y precios manifestados por el obligado tributario, la cifra de rentas no se correspondía con la declarada. La Audiencia terminó apreciando la existencia de anomalía contable sustancial⁶.

Por su parte el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) estimó correcta en su Resolución de 9 de octubre de 1996 la aplicación del régimen de estimación indirecta a un supuesto concreto en el que, entre otros defectos, existía una total incongruencia entre los ingresos contabilizados y los resultantes de un estudio sobre compras, apreciando además la existencia de anomalías sustanciales en contabilidad.

¿Qué sucede en aquellos supuestos en los que la irregularidad contable no da lugar a la aplicación del régimen de estimación indirecta, no pudiendo además apreciarse la existencia de anomalía sustancial en contabilidad, entendida como medio fraudulento? En nuestra opinión, pueden llegar a existir anomalías sustanciales en contabilidad tales como omisiones o falseamientos contables que, sin embargo, no determinen la aplicación del método de estimación indirecta, al poder suplirse la información ocultada o falseada en los libros de contabilidad por otros medios de prueba que permitan la determinación directa de la base imponible. De este modo, si la omisión de ingresos ha

⁶ En esta misma línea la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 1990 analizó un caso en el que procedía la aplicación del régimen de estimación indirecta debido a la incongruencia manifestada entre las operaciones de venta registradas y aquéllas que debieran resultar de sus adquisiciones derivadas de anomalías sustanciales en los registros obligatorios del sujeto pasivo. La Audiencia terminó apreciando la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción, debido precisamente a la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad.

sido probada, la anomalía contable sustancial existirá, con independencia de que la concurrencia de otros medios de prueba distintos de la contabilidad permita determinar la base imponible de manera directa⁷.

A través de su Resolución de 15 de marzo de 2007 se encargó el TEAC de analizar la cuestión relativa a si la existencia de determinadas anomalías contables es motivo suficiente a la hora de proceder a la aplicación inmediata del régimen de estimación indirecta. Concretamente en el supuesto analizado por el Tribunal la Inspección entendió que, a pesar de existir anomalías contables, éstas no impedían determinar la base imponible en régimen de estimación directa. Por su parte el obligado tributario alegó que dichas anomalías no tenían la consideración de tales, en la medida en que no impidieron a la Inspección determinar la base imponible a través del citado régimen de estimación directa.

Pues bien, sobre la base de estas consideraciones el TEAC volvió a reiterar su doctrina acerca del alcance de las anomalías contables a los efectos de la aplicación inmediata del régimen de estimación indirecta de bases. Así, fundamentándose en los arts. 47 y 50 de la antigua LGT de 1963 y en el art. 64 del antiguo RGIT, y tras reconocer que la existencia de anomalías contables puede llegar a determinar la aplicación de dicho régimen, afirmó el Tribunal que no basta, de cara a la inmediata aplicación de la estimación indirecta, con la existencia de una anomalía contable, siendo necesario además que dichas anomalías impidan o dificulten gravemente la posibilidad de determinar las bases imponibles de forma directa.

Se vino así a ratificar el carácter subsidiario de este régimen de estimación de la base, al que únicamente resulta posible acudir cuando realmente la Inspección no pueda determinar la base imponible del impuesto respectivo de forma directa.

En suma, concluyó el TEAC en la citada Resolución que la mera existencia de anomalías contables no permite proceder a la aplicación del régimen de estimación indirecta, al ser necesario que dichas anomalías impidan o dificulten gravemente la posibilidad de determinar la base imponible de forma directa. Y, en el caso concreto planteado, a pesar de las omisiones y anomalías constatadas, la Inspección pudo practicar la estimación de la base imponible por el régimen de estimación directa⁸.

El Tribunal Supremo (TS), a través de su Sentencia de 15 de diciembre de 2008, estimó procedente la aplicación del método de estimación indirecta en relación con un supuesto en el que concurrían unas anomalías apreciadas en un número representativo de operaciones que permitían la aplicación de aquél sobre el conjunto de las mismas, habiéndose advertido además por parte de la Inspección, a través de un considerable número de requerimientos de información, que en un número importante de supuestos la empresa recurrente vendió unos inmuebles de diversas promociones por un precio superior al escriturado y contabilizado, siendo el volumen de operaciones concretas en las que se constató lo anterior lo suficientemente representativo como para acudir a

⁷ Un criterio distinto es defendido, sin embargo, por el TSJ. de Cataluña en su Sentencia de 29 de diciembre de 1995, al afirmar que "(...) No cabe hablar de anomalías sustanciales en la contabilidad cuando la Inspección, a la hora de determinar la situación tributaria del recurrente, no se ve obligada a recurrir al régimen de estimación indirecta sino que, con los propios datos que le proporciona el sujeto pasivo, puede llegar a clarificar aquella situación".

⁸ Véase, igualmente, la Resolución de este mismo Tribunal de 10 de julio de 2008, en la que se declara que la aplicación de la estimación indirecta resulta procedente en aquellos supuestos en los que tiene lugar una contabilización de ingresos inferiores a los reales, estimándose además que existe una acreditación suficiente por testimonio y documentación aportada por los compradores de viviendas en promoción inmobiliaria.

dicho método de estimación indirecta en relación al conjunto de los inmuebles vendidos y no sólo para aquellas operaciones en las que los compradores aportaron información al respecto⁹. Consideró así el Alto Tribunal que resultaba procedente la aplicación del citado método, adoptando a tal efecto un método de carácter indiciario consistente en la práctica de requerimientos a los compradores de los inmuebles transmitidos para que aportasen diversa documentación sobre las compraventas efectuadas.

Por su parte, mediante Sentencia de 16 de junio de 2008, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) manifestó que la aplicación de este método de estimación resulta procedente en caso de falta de presentación de declaración del Impuesto e incomparecencia del interesado ante los reiterados requerimientos de la Inspección.

En todo caso parece lógico pensar que el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables ha de ser impeditivo de la actividad de inspección de la Administración de cara a la regularización o a la imposición de la sanción o sanciones que deba llevarse a cabo, de acuerdo con lo señalado por el TSJ. de Galicia en su Sentencia de 4 de marzo de 2009¹⁰. Ahora bien, tal y como se encargó de precisar el citado Tribunal, lo anterior no sirve para establecer de manera indiscutible la procedencia de aplicar el método de estimación indirecta de la base imponible. Y es que la dificultad del establecimiento de la base no puede convertirse en imposibilidad, máxime si, como constaba en el acta de inspección levantada en el supuesto de autos, la propuesta de regularización se sustentaba esencialmente en libros y documentos que la propia entidad inspeccionada puso a disposición de la Inspección.

⁹ Concretamente en el supuesto de autos analizado por el Alto Tribunal se desarrollaba una actividad de construcción y venta de edificaciones por importe superior al contabilizado, existiendo una falta de justificación de la realidad y de la cuantía exacta de las cantidades afloradas o regularizadas.

¹⁰ En el supuesto concreto estudiado por el Tribunal era en relación con las actividades complementarias a la venta de combustible desarrollada por la entidad donde se originaba la dificultad de establecer las bases por causa de anotaciones manuscritas y por la falta de un desglose individualizado de las operaciones, así como por la falta de indicación de que el importe reflejaba el IVA incluido, por la falta de correspondencia existente entre compras y ventas y por la ausencia de reflejo contable en las cuentas corrientes de la sociedad.

¿UN NUEVO IMPUESTO AMBIENTAL: EL IMPUESTO SOBRE EL DAÑO AMBIENTAL CAUSADO POR DETERMINADOS USOS Y APROVECHAMIENTOS DEL AGUA EMBALSADA EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA?

Domingo Carbajo Vasco

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Nota previa

En estos momentos en que, según la propia Ministra de Economía y Hacienda, se encuentran en “revisión” todos los conceptos tributarios que integran el sistema tributario español¹ y se insinúa también que los nuevos recursos para compensar el galopante déficit público español pueden provenir de la “imposición medioambiental”, a través de la introducción, en el seno del futuro proyecto de Ley de Economía Sostenible, de nuevos gravámenes medioambientales², conviene conocer que en el territorio español se aplican efectivamente diferentes impuestos con una finalidad medioambiental.

Nos estamos refiriendo a los diversos intentos de las Comunidades Autónomas españolas (CCAA) por crear, mediante la implantación de exacciones ecológicas o “verdes”, un espacio tributario autónomo, diferenciado del correspondiente al Estado Central y a las entidades locales.

Por el contrario, sería en el Estado Central, donde no existirían prácticamente, salvo en el supuesto de algunas tasas (si consideramos tienen esta naturaleza los debatidos cánones de las Leyes de Aguas y Costas³), tributos de naturaleza medioambiental, habiendo hasta la fecha optado el Estado Central, si exceptuamos la reciente reforma del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, vulgo Matriculación, por proteger el Medio Ambiente mediante una amplia serie de beneficios fiscales⁴.

¹ Las declaraciones en este sentido aparecen recurrentemente, con una visión u otra, en toda la prensa nacional.

² Idea que no constituye, por otra parte, ninguna novedad; de hecho, este Gobierno ha prometido, en diferentes ocasiones, la implantación de diversos gravámenes “verdes”; en ese sentido, la Reforma Fiscal Verde aparecía como la tercera fase de la Reforma Tributaria española entre la documentación que sustentaba la Ley 35/23006, de 28 de noviembre, de reforma del IRPF y de otros impuestos directos; tras los cambios en el IRPF (dualización del tributo) y del Impuesto sobre Sociedades (reducción de la alícuota de gravamen y de los beneficios fiscales, seguida de la adaptación del impuesto a la reforma del modelo contable).

Sin embargo, el Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible que se hizo público a finales de 2009, no contenía ninguna medida de esta naturaleza. Por el contrario, insistía en la senda de los beneficios fiscales, al volver a incrementar los porcentajes de deducción en la cuota de la denominada “deducción por inversiones medioambientales”, artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto.

³ Alarcón García, Gloria. “La tributación ambiental. Necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España.”, *Crónica Tributaria*, n.º 126/2008, págs. 9 a 28.

⁴ *Passim*. Fernández Orte, Jaime. “La variable medioambiental en la imposición estatal”, *Crónica Tributaria*, n.º 132/2009, págs. 93 a 119.

Este “espacio financiero autónomo”, centrado en la categoría de los tributos propios o autonómicos, se veía constreñido por el hecho de que, tanto el Estado Central como las entidades locales⁵, gravan actualmente la mayoría de los objetos y hechos imponible que manifiestan, total o parcialmente, una capacidad económica susceptible de imposición, sea ésta la renta, el capital o el consumo general o específico de determinados bienes o servicios.

Es más, una de las razones que justificaron la, cuando menos, “extraña” manera de suprimir el Impuesto sobre el Patrimonio, mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre; consistente en mantener íntegramente la legislación completa del tributo, Ley 19/1991, de 6 de junio, pero anular su tributación efectiva por medio de una bonificación del 100 por 100 de la cuota íntegra; era impedir que su objeto imponible, el patrimonio neto, fuese ocupado por exacciones de las CCAA de naturaleza similar que gravasen, total o parcialmente, el citado patrimonio⁶.

De esta manera, las limitaciones que incorporaba la Ley Orgánica de Financiación Autonómica, LOFCA, en los apartados 2 y 3 de su artículo 6, a la capacidad tributaria de las CCAA, conllevaban que pocos “objetos” u “hechos” imponible (y, ciertamente, uno de los grandes puntos debatidos a la hora de configurar el citado “espacio financiero autónomo” era el alcance de estas expresiones)⁷, no estuvieran, de una manera u otra, ya gravados por el Estado Central y las entidades locales.

Precisamente, la reciente reforma de la financiación autonómica, realizada por medio de las Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; Ley 23/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial y Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (todas ellas, publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*; en adelante, *BOE*, de 19); pretende, entre una de sus finalidades, ampliar el campo tributario de las CCAA, a costa, eso sí, de superponerse sobre las “...materias que la legislación del Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales...”, tal y como antes de la reforma afirmaba el artículo 6.Tres de la Ley Orgánica 8/1980, LOFCA, véase *infra*.

2. La imposición medioambiental como materia imponible propia de las CCAA

Por ello, no es de extrañar que las CCAA hayan estado buscando como materia imponible a los tributos medioambientales o ecológicos, por diversas razones:

⁵ Dos vertientes de la situación de la fiscalidad medioambiental en las Haciendas Locales pueden verse en:

– Carbajo Vasco, Domingo. “Una nota sobre los beneficios fiscales para la protección del medio ambiente en las Haciendas Locales españolas”, *Tributos Locales*, n.º 91, octubre-noviembre 2009, págs. 33 a 42.

– Puig Ventosa, Ignasi. “La ambientalización de las ordenanzas fiscales”, *Crónica Tributaria*, n.º 127/2008, págs. 109 a 129.

⁶ *Passim*. Díaz-Echegaray, Luis. *La supresión del Impuesto sobre Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, informe presentado para la obtención del grado de DEA, Madrid, marzo de 2009, mimeo.

⁷ Mientras que el concepto “hecho imponible” es de amplio uso en nuestra legislación financiera y, conceptualmente, aparece normado en el artículo 20 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/2003); lo cierto es que el concepto “objeto imponible” es de creación doctrinal, habiéndose configurado por la doctrina del Tribunal Constitucional desde su vieja STC 27/1987 como “aquella realidad que pertenece al plano de lo fáctico”.

- a) Porque, de manera específica, objetos imponibles como el “daño ambiental”, “la contaminación”, “las externalidades negativas”, etc., no están explícitamente gravados ni por el Estado Central, ni por los Ayuntamientos o Diputaciones.

Sin embargo, este “barbecho” impositivo no conlleva su inmediata atribución a las CCAA, tanto porque la delimitación de lo que se entiende por gravamen “ecológico” o “verde”, no es automática, ni producto de una denominación cualquiera o intencionada de la Ley tributaria que cree el impuesto⁸, como porque la misma puede también ser objeto de imposición por las otras Administraciones Públicas⁹ y, por último, porque la plasmación jurídica (recuérdese que el hecho imponible de un impuesto es siempre el “presupuesto jurídico” creado por la Ley¹⁰) de conceptos puramente económicos, tales como el de “externalidades negativas”, no es nada sencilla.

- b) Porque se trata siempre de tributos de carácter extrafiscal, finalidad permitida por nuestra legislación tributaria, segundo párrafo del artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹¹ y coherente con el objetivo constitucional de protección del medio ambiente, artículo 45 de nuestra Carta Magna.
- c) Porque la Constitución reconoce a las CCAA competencias específicas en materia de protección del Medio Ambiente, especialmente, en materia de normas adicionales para asegurar esa protección, como sucede, por ejemplo, con el artículo 27.30 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia.
- d) Porque, teóricamente, el etiquetar un gravamen como “medioambiental” o “verde” genera menos resistencia social a su implantación.
- e) Porque los impuestos conocidos de carácter ecológico: sobre la contaminación, sobre los vertidos, sobre las emisiones, etc., suelen recaer sobre pocos contribuyentes, generalmente, grandes empresas, a las cuales se les puede repercutir con facilidad la carga tributaria y suelen también ser fáciles de gestionar, generando abundantes recursos para las ataridas arcas de las Haciendas Autonómicas.

En cualquier caso, estas ventajas pronto se enfrentan a importantes problemas, como la vieja historia del impuesto balear sobre los servicios turísticos demostró fehaciente; en primer lugar, la propia dificultad de encontrar una capacidad económica directamente relacionada con la externalidad negativa de un efluente, poluante o de un gas contaminante; en segundo término, lo complicado que resulta juridificar, plasmar en parámetros tributarios: hecho imponible, devengo, base imponible, etc., conceptos económicos; en tercer término, la relativa capacidad recaudatoria que tributos con pocos obligados y bases imponibles específicas tienen, además, de afectar a actividades económicas de valor añadido, etc.

⁸ Por todos, Herrera Molina, Pedro M. *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, prólogo de Carlos Palao Taboada, Eds. Marcial Pons, Ministerio de Medio Ambiente, Madrid/Barcelona, 2000.

⁹ Tal y como sucede con la recuperación de la tradicional “tasa de basuras” por parte de muchos Ayuntamientos o las propias declaraciones del Gobierno central sobre la necesidad de crear unos impuestos medioambientales.

¹⁰ Véase al respecto el artículo 20.1 LGT/2003.

¹¹ “... Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”

Por último, la doctrina del Tribunal Constitucional ha sido, a la hora de establecer si los tributos medioambientales propios de las CCAA se adecuaban a la Constitución y a la LOFCA, tardía, contradictoria e insuficiente; por lo que, la mayoría de los gravámenes creados con esta finalidad por las CCAA se encontraban plagados de recursos administrativos y judiciales y con sus liquidaciones tributarias suspendidas, dañando de esta forma su potencialidad recaudatoria en grado extremo.

3. El impuesto gallego sobre el agua embalsada

En cualquier caso, los problemas de los ingresos públicos de las CCAA, agravados por su nefasta Política Fiscal, centrada en el *boom* inmobiliario y en una competencia fiscal a la baja en materia de imposición sobre capital¹², obligan a estas Haciendas Autonómicas a buscar nuevas fuentes de ingreso.

En este sentido, la CCAA de Galicia, muy innovadora en este terreno¹³, ha creado, mediante Ley del Parlamento de Galicia 15/2008, de 19 de diciembre, el Impuesto sobre el Daño Medioambiental Causado por Determinados Usos y Aprovechamientos del Agua Embalsada, publicado en el *Diario Oficial de Galicia* de 29 de diciembre de 2008.

Este impuesto, de crear la Exposición de Motivos de la citada Ley, se inscribe, junto a su compañero autonómico, (recurrido ante las instancias constitucionales) el Impuesto sobre la contaminación atmosférica, en un propósito medioambiental decidido: la conservación del patrimonio natural fluvial de Galicia, por lo cual, tiene un eminente carácter extrafiscal y “...somete a tributación los efectos medioambientales causados sobre la flora y la fauna de los cauces de los ríos, sobre la calidad de las aguas y sobre las riberas y los valles asociados al ecosistema fluvial, como consecuencia de la realización de determinadas actividades que emplean aguas embalsadas.” (Exposición de Motivos, párrafo séptimo).

Para ello, somete a gravamen autonómico, con la naturaleza de impuesto propio, a los usuarios-concesionarios de aprovechamientos para usos industriales de este agua embalsada, declarando no sujetos otros tipos de aprovechamiento, supuesto de los agrícolas y para uso doméstico (como si los mismos no tuvieran sus correspondientes externalidades negativas o no afectasen a la flora y la fauna fluviales).

Este tributo propio de la CCAA de Galicia, con finalidad extrafiscal y teóricamente afectado en su recaudación (aunque, arteramente, se deja a las Leyes de Presupuestos anuales de Galicia establecer los criterios específicos de afectación) a “...financiar las actuaciones y medidas encaminadas a la prevención y protección de los recursos naturales, así como a la conservación, reparación y restauración del medio ambiente y, en especial, a la conservación del patrimonio natural fluvial gallego directa o indirectamente afectado por los daños medioambientales gravados”, artículo 4 de la Ley del impuesto; tiene como hecho imponible la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada, siendo sus sujetos pasivos los concesionarios de estos aprovechamientos y su base imponible la capacidad volumétrica máxima del embalse del cual derivan tales aprovechamientos.

¹² La puntilla de este tipo de pésimos diseños de Política Fiscal, para lo público, al menos, viene constituida por la “eliminación” (*sic*), desde el 1 de enero de 2008, del Impuesto sobre el Patrimonio, tributo cedidos desde 1981 a las CCAA, por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

¹³ Como demuestran desde su impuesto sobre las emisiones a la atmósfera como su muy reciente Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental (BOE de 4 de febrero de 2010).

La cuota de gravamen, con un período impositivo trimestral, es de 800€ por hectómetro cúbico, multiplicada por un coeficiente complejo, cuya racionalidad o justificación técnica se nos escapa, artículo 11.

La gestión del impuesto se centra en la declaración censal del mismo, en su autoliquidación trimestral y en la colaboración de las Consejerías de Medio Ambiente, Energía, Aguas e Industria en los temas técnicos que un gravamen medioambiental supone, por ejemplo, “...la expedición de certificados oficiales de los datos necesarios para la liquidación del tributo...”, artículo 21.

Por último, con penosa técnica legislativa y clara extralimitación, se permite a la Ley de Presupuestos Generales de la CCAA gallega que, anualmente, pueda “...modificar cualquier elemento del impuesto” (i).

4. Consideraciones personales

Frente a la retórica de la Exposición de Motivos y sus finalidades extrafiscales, nos encontramos, en el fondo, ante un impuesto que recae sobre el valor del agua embalsada, objeto imponible tradicionalmente gravado por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, propio de las Haciendas Locales¹⁴.

Ahora bien, la nueva redacción del artículo 6. Tres de la LOFCA, producto de la precitada Ley Orgánica 3/2009, de 19 de diciembre, ver *supra*, permite que “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales”, habiendo entrado en vigor el 1 de enero de 2009, por lo cual, podría entenderse que este problema de la constitucionalidad del tributo, al existir doble imposición respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, quedaba resuelto, no necesitándose, siquiera, la aplicación del llamado *ius superveniens*¹⁵.

Ahora bien, la posibilidad de que este gravamen escape a conflictos jurídicos nos parece escasa, por un lado, porque puede seguir oponiéndose a hechos imponibles gravados por el Estado; por otra parte, porque las Entidades Locales podrían exigir, en virtud de la propia redacción del artículo 6.3 LOFCA, “...medidas de compensación o coordinación adecuadas...”, si creyeran que sus ingresos se iban a ver reducidos por la superposición sobre los concesionarios del ciclo hidráulico (ya muy afectados muchos de ellos por la entrada en vigor de la categoría de los “bienes inmuebles de características especiales” o BICES en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de un nuevo tributo autonómico.

En suma, auguramos una cierta conflictividad al respecto de este tributo, por su compatibilidad con el IBI que recae sobre las concesiones hidráulicas, aunque, con la nueva redacción del artículo 6.3 LOFCA, nos parece dudoso que la legalidad del tributo pueda acabar siendo debatida, dentro de unos años, ante el Tribunal Constitucional.

¹⁴ De la misma opinión, Rubio de Urquía, José Ignacio, en sus comentarios a esta Ley, publicados en la revista *Carta Tributaria*, Documentación, primera quincena de marzo de 2009, págs. 147 a 152.

¹⁵ *Passim*. Blanco García, Álvaro Jesús del. “La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 1-2010*, págs. 13 a 16.

**LIMITACIONES AL DERECHO A DEDUCIR EN EL IVA COMO
CONSECUENCIA DEL RÉGIMEN ESTABLECIDO PARA LAS
SUBVENCIONES, Y RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO
ESPAÑOL POR INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA**

Clemente Checa González

Universidad de Extremadura

Como es bien conocido la STJCE de 6 de octubre de 2005, As. 204/03, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*, condenó en costas a España por haber incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho Comunitario y, en particular, de los arts. 17, apartados 2 y 5, y 19 de la de la Sexta Directiva (véanse, en los momentos presentes, los arts. 167 y sigs. de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA), al prever una prorrata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que realizaban únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limitaba el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

Este proceder tenía su fundamento en la modificación operada en los arts. 102 y 104 de la LIVA por medio de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, en virtud de la cual el art. 102, dedicado a la regla de prorrata, pasó a disponer que la misma sería de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectuarse conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originasen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habilitasen para el ejercicio del citado derecho, añadiéndose que asimismo se aplicaría tal regla cuando el sujeto pasivo percibiese subvenciones que, con arreglo al art. 78, 2, número 3.º de la LIVA, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinasen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo; en tanto que el art. 104 señaló que las subvenciones de capital se incluirían en el denominador de la prorrata, si bien podían imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se percibiesen y en los cuatro siguientes, con la puntualización de que las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minoraban exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hubiesen contribuido a su financiación.

Con esta forma de actuar, que originaba el establecimiento de una norma general y de otra especial, se producía, a juicio de citada Sentencia del Tribunal de Luxemburgo, una vulneración de la normativa interna española de las disposiciones de la entonces vigente Sexta Directiva en materia de IVA.

Ante ello procedía la adaptación de nuestro Derecho interno a la doctrina de esta Sentencia, lo que, sin embargo, no se llevó a cabo hasta la promulgación de la Ley 3/2006, de 29 de marzo, por la que se modificó la Ley 37/1992, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea, procediéndose en virtud de ella a dar nueva redacción parcial a los arts. 102, 104 y 106 de la LIVA.

Antes de ello la DGT, adelantándose a dicha reforma legal, ya había procedido a emitir su Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, sobre la incidencia en el derecho a la

deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de mencionada Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005, y en tal Resolución, en lo que atañe a la cuestión del efecto temporal de dicha Sentencia, y luego de recordar que en la misma se manifiesta que no se aplica la posibilidad excepcional de limitar sus efectos en el tiempo, se señaló, sorprendentemente, que en los supuestos en los que se hubiere dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta hubiese devenido firme, no podía procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del art. 221, 3 de la LGT.

Y digo que es sorprendente porque citado precepto de la LGT no es, desde luego, tan rotundo como en esta Resolución se nos presentó, ya que el mismo dice que en estos supuestos en que los actos de aplicación de los tributos en virtud de los que un ingreso indebido hayan adquirido firmeza si se puede solicitar la devolución del mismo a través de una serie de cauces citados en tal artículo, lo que fue desconocido, sin duda interesadamente, en mencionada Resolución 2/2005, que partió así de la premisa, a mi juicio errónea por defensa a ultranza de los aspectos recaudatorios, de que la devolución no sería factible en ningún caso en este supuesto.

Ante ello, esto es, ante esta muy deficiente regulación de esta cuestión en dicha Resolución, a los contribuyentes –dejando al margen la posibilidad de instar la revocación, en la que ahora no voy a entrar– no les quedó más remedio para obtener la satisfacción de sus legítimas pretensiones que interponer reclamación de responsabilidad patrimonial contra la actuación del Estado Legislador.

Ello parecía plenamente posible por aplicación de la doctrina sustentada por el Tribunal Supremo a propósito de la declaración de inconstitucionalidad del art. 38, 2, 2 de la Ley 5/1990, cuyos hitos más relevantes han sido sus Sentencias de 29 de febrero de 2000, mediante la que se estimó el recurso en el supuesto de una persona que había agotado, contra la aplicación del gravamen complementario sobre el juego, todas las instancias posibles; de 13 de junio de 2000, en la que se estimó otro recurso, en este caso de un empresario que había ingresado lo que en aplicación de la Ley 5/1990 le correspondía pagar, pero que, a diferencia del caso anterior, no había recurrido previamente, ejercitando las oportunas acciones judiciales a su alcance; y de 15 de julio de 2000, en la que también se estimó otro recurso de similar naturaleza, y se aprovechó la ocasión para sistematizar la doctrina de las otras dos precedentes Sentencias que se acaban de anotar, cuyas tesis se han seguido posteriormente en muy numerosos ya pronunciamientos jurisdiccionales, en los que, como es conocido, se ha declarado que es factible el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial derivada de un acto legislativo que haya sido declarado inconstitucional, aun inclusive en el supuesto de que el proceso estuviese ya fenecido, puesto que la eficacia de la cosa juzgada no es obstáculo para el ejercicio de dicha acción, que, en nuestro caso concreto, pudo haberse ejercido en el plazo de un año a contar de la publicación de mencionada Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, inaplicando indebidamente, en mi opinión, su anterior doctrina, no lo entendió así en su Sentencia de 29 de enero de 2004, al declararse en ella –ante las pretensiones de un recurrente que había solicitado, invocando la aplicación de referida doctrina sentada por el Tribunal Supremo sobre responsabilidad patrimonial como consecuencia de la exacción indebida del gravamen complementaria de la tasa de juego, indemnización de daños y perjuicios como consecuencia de acta de inspección por la deducción indebida de IVA, que luego resultó ser no conforme a derecho como consecuencia de la Sentencia del TJCE de 21 de marzo

de 2000, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa, S.L.*, y otros contra la AEAT, que declaró que el art. 111 de la LIVA vigente en ese momento contravenía la normativa comunitaria en cuanto difería el ejercicio del derecho a la deducción al momento de inicio efectivo de la actividad empresarial– que la doctrina mantenida por el propio Tribunal en los supuestos atinentes a referido gravamen:

“(…) no es trasladable a los supuestos en que una norma, en nuestro caso el art. 111 de la Ley 37/92, es contrario a la legislación europea ya que tal contradicción es directamente invocable ante los tribunales españoles y por tanto la recurrente pudo recurrir en vía administrativa primero y en vía contenciosa después al acta de liquidación y tanto la administración como la jurisdicción posteriormente debían haber aplicado directamente el ordenamiento comunitario. La recurrente en este caso, al contrario de lo que acontece en los supuestos de gravamen complementario de la tasa de juego, sí era titular de la acción por (sic) invocar la contradicción entre el ordenamiento estatal y el ordenamiento comunitario que debía ser aplicado directamente por los tribunales nacionales incluso aun cuando no hubiese sido invocado expresamente, por tanto la doctrina del acto firme y consentido unida al principio de seguridad jurídica justifica en este caso, el contrario de lo que hemos establecido en las sentencias citadas sobre ingreso indebido del gravamen complementario, la no aplicación al caso de autos de la doctrina sentada en aquellas sentencias y la desestimación de la pretensión indemnizatoria ya que la recurrente, al no impugnar el acta de conformidad levantada por la Agencia Tributaria, está obligada a soportar el perjuicio causado al no concurrir en el caso que nos ocupa la misma circunstancia que en las sentencias de esta sala anteriormente citadas”.

Esta Sentencia parece, en principio, razonable, ya que el obligado tributario no había impugnado, en este caso concreto, el acta que le había sido levantada por la Inspección tributaria, y, sin embargo, quería ampararse, a posteriori en la declaración del Tribunal de Justicia de Luxemburgo para exigir algo a lo que en su momento se aquietó, sin formular reparo de ninguna índole.

Sin embargo esa pretendida razonabilidad cae de inmediato por su base, a poco que se tenga en cuenta, como ya se ha dicho, que el propio Tribunal Supremo había admitido, para el supuesto de reclamaciones de responsabilidad patrimonial como consecuencia de la exacción indebida del gravamen complementaria de la tasa de juego, que tal responsabilidad era igualmente apreciable en el caso de que los obligados tributarios hubiesen consentido los actos iniciales, sin interponer recurso alguno, hasta tanto ya conocieron la Sentencia del Tribunal Constitucional declarando la inconstitucionalidad de la Ley en la que los actos sebasaban ¿Qué diferencia existe, pues, desde esta perspectiva entre uno y otro supuesto? No parece apreciarse ninguna.

Si se ha admitido que tras la declaración de inconstitucionalidad de una Ley se puede solicitar una reclamación de responsabilidad patrimonial para así poder obtener el resarcimiento patrimonial de los perjuicios económicos derivados de los actos aplicativos de tal Ley, exactamente lo mismo debiera hacerse cuando lo que se ha producido es una Sentencia del Tribunal de Luxemburgo declarando que unos determinados preceptos de una Ley interna vulneran el Derecho comunitario, supuesto en el que, aplicando la misma lógica, debiera ser plenamente posible interponer una reclamación de responsabilidad patrimonial para así intentar el resarcimiento de los daños originados por actos dictados en aplicación de esos preceptos luego declarados contrarios a la normativa comunitaria.

En dicha STS de 29 de enero de 2004 –cuya doctrina se reiteró en su posterior Sentencia de 24 de mayo de 2005– se afirmó también, como nuevo argumento tendente a declarar

la inaplicación de su precedente doctrina en materia de responsabilidad patrimonial, que “en el caso que enjuiciamos la responsabilidad patrimonial que se demanda, de existir, lo sería por infracción de la normativa comunitaria, infracción que es apreciada en sentencia que resuelve una cuestión prejudicial y que por tanto no acarrea per se la desaparición *ex tunc* de la norma del ordenamiento jurídico, al contrario de lo que ocurre con una sentencia de inconstitucionalidad, ello con independencia de que los efectos de la nulidad de la Ley inconstitucional normalmente sean *ex nunc* correspondiendo al Tribunal apreciar su alcance en cada caso”.

Con ello parece apuntarse en esta Sentencia del Tribunal Supremo que la Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo no tiene alcance retroactivo alguno, por lo que sus efectos sólo rigen para el futuro; no siendo, pues, aplicable su doctrina hacia el pasado, de forma tal que los actos dictados en aplicación de la norma luego declarada contraria al Derecho Comunitario no podían ya ser revisados.

Esta afirmación es manifiestamente infundada e incorrecta, ya que el propio Tribunal de Justicia de Luxemburgo –véanse, entre otras, sus Sentencias de 2 de febrero de 1988, As. C-309/85, *Blaizot*; 14 de diciembre de 1995, As. C-312/93, *Peterbroek*; 14 de enero de 1997, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, *Comateb y otros*; y de 30 de marzo de 2006, As. C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*– luego de recordar que dicho Tribunal tiene como misión aclarar y precisar, cuando es necesario, el significado y el alcance de una norma de Derecho Comunitario, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor, ha declarado que de ello “resulta que la norma que ha sido interpretada por este Tribunal puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la Sentencia”.

Con ello se refuta este último argumento empleado por mencionadas Sentencias del Tribunal Supremo para no aplicar al caso concreto su propia doctrina, puesto que la interpretación de una norma establecida por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo puede, y debe, aplicarse por el Juez nacional incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de dicha Sentencia, habiendo escrito a este propósito el Abogado General Léger, en las conclusiones presentadas en el asunto en el que recayó la STJCE de 23 de mayo de 1996, As. C-5/94, *Hedley Lomas*, que “el respeto de la primacía no exige solamente que deje de aplicarse una Ley contraria al Derecho Comunitario. Exige también que se reparen los daños que su aplicación en el pasado ha provocado”.

Y es que, en definitiva, como bien se declaró por la STJCE de 5 de marzo de 1996, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, *Brasserie du Pêcheur*, “admitir que la obligación de indemnización a cargo del Estado miembro interesado pueda limitarse únicamente a los daños sufridos con posterioridad a que se haya dictado una Sentencia del Tribunal de Justicia en que se declare el incumplimiento de que se trate equivaldría a volver a poner en entredicho el derecho a indemnización reconocido por el ordenamiento jurídico comunitario”.

Por ello, como ha señalado la doctrina, el derecho subjetivo de los particulares que ha sido vulnerado deriva del propio ordenamiento comunitario, y no de la declaración de incumplimiento, y de ahí que no sea posible subordinar el resarcimiento a la previa existencia de una Sentencia declarativa de incumplimiento, habiéndose indicado, igualmente, que si el principio de responsabilidad no está expresamente recogido en los Tratados comunitarios, aquel se configura como un principio enraizado en los Tratados constitutivos, y que se desprende del mismo ordenamiento comunitario, lo que implica otorgar a dicho principio la categoría de principio general de Derecho comunitario, a lo

que, sin duda, ha contribuido el hecho evidente de que susodicho principio “forma parte de la tradición de todos los sistemas jurídicos”, por lo que el mismo “debe poder aplicarse también cuando el comportamiento ilícito consista en la violación de una norma comunitaria”, como afirmó el Abogado General Tesauro en las conclusiones presentadas en el asunto en el que recayó la ya referida STJCE de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur*.

Por todo ello, en suma, considero muy desacertada la doctrina recogida en susodichas SSTs de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005, y, en consecuencia, entiendo que al supuesto concreto al que se ciñen estas páginas le es plenamente aplicable la, esa sí, muy numerosa doctrina del Tribunal Supremo, con base en la que si es perfectamente posible la solicitud de indemnización, en concepto de responsabilidad patrimonial, por las actuaciones del Estado Legislador, y ello mucho más cuando en la propia Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005 se afirmó de forma concluyente que “no procede (...) limitar los efectos en el tiempo de la presente Sentencia”, con lo cual la misma tiene un alcance retroactivo total.

La crítica vertida a referidas SSTs de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005 ha encontrado eco en el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, que en su Sentencia de 26 de enero de 2010, As. C 118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL, contra Administración del Estado*, se ha pronunciado en el mismo sentido considerado correcto en los párrafos anteriores, estimando, pues, la incorrección de la tesis sustentada por el Tribunal Supremo.

Transportes Urbanos, que había presentado autoliquidaciones por los ejercicios 1999 y 2000 con arreglo a la LIVA, no ejerció su derecho a solicitar la rectificación de dichas liquidaciones, en virtud de la LGT, por haber prescrito ya este derecho en la fecha en la que el Tribunal de Justicia dictó referida Sentencia de 6 de octubre de 2005. En su lugar, interpuso una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado ante el Consejo de Ministros, sosteniendo que había sufrido un perjuicio económico -consistente en los pagos del IVA indebidamente percibidos por la Administración tributaria española durante los mencionados ejercicios y a las devoluciones a las que podría haber tenido derecho en relación con los mismos ejercicios-, debido a la infracción de la Sexta Directiva cometida por el legislador español, constatada por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia Comisión contra España, antes citada.

El Consejo de Ministros desestimó esta reclamación, al considerar –basándose para ello en la doctrina de mencionadas SSTs de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005- que la omisión por parte de Transportes Urbanos de solicitar la rectificación de las mencionadas autoliquidaciones en el plazo previsto a tal efecto había roto la relación de causalidad directa entre la infracción del Derecho de la Unión reprochada al Estado español y el daño supuestamente sufrido por dicha entidad.

Ante ello, la recurrente interpuso un recurso contra dicha resolución desestimatoria del Consejo de Ministros ante el Tribunal Supremo, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina hecha por el Tribunal Supremo del Reino de España en (la jurisprudencia controvertida) a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho (de la Unión)?”.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas comenzó señalando –con cita de sus precedentes Sentencias de 30 de septiembre de 2003, As. C 224/01, *Köbler*, y de 13 de marzo de 2007, As. C 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*– que incumbe al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que los requisitos establecidos por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que los que se aplican a reclamaciones semejantes de naturaleza interna (*principio de equivalencia*) y no pueden articularse de manera que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización (*principio de efectividad*), principios éstos a la luz de los cuales procedía examinar esta cuestión.

Por lo que se refiere al *principio de equivalencia* recordó también este Tribunal –remitiéndose a sus Sentencias de 15 de septiembre de 1998, As. C 231/96, *Edis*; 1 de diciembre de 1998, As. C 326/96, *Levez*; 16 de mayo de 2000, As. C 78/98, *Preston y otros*; y 19 de septiembre de 2006, Asuntos acumulados C 392/04 y C 422/04, i-21 *Germany y Arcor*– que el mismo exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno; por lo que, en suma, para comprobar si se había respetado este principio de equivalencia en esta concreta controversia era preciso examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que dicha sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución podían considerarse similares; afirmando a este respecto el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en mencionada Sentencia de 26 de enero de 2010 que procedía señalar que tenían exactamente el mismo objeto, a saber, la indemnización del daño sufrido por la persona lesionada por un acto o una omisión del Estado.

La única diferencia existente entre las dos reclamaciones mencionadas: la de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que dicha sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución, consistía en que las infracciones jurídicas en las que se basaban habían sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al artículo 226 CE y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional español, circunstancia ésta que no era bastante para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia, razón por la que, en definitiva, estas dos reclamaciones podían considerarse similares, en el sentido de la jurisprudencia comunitaria.

Y de todo ello concluyó declarando el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en referida Sentencia de 26 de enero de 2010, que “el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 CE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente”.

COMENTARIOS A LAS PROPUESTAS PRESENTADAS EN MATERIA DE POLÍTICA FISCAL EUROPEA (2010-2014)

Patricia Lampreave Márquez

Universidad Complutense de Madrid

En 12 de enero de 2010, en virtud de lo dispuesto por el vigente Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE¹), se presentó en el Parlamento europeo al nuevo Comisario que coordinará la Dirección General de Impuestos y Aduanas (TAXUD).

El Sr. Algirdas Semeta, de nacionalidad lituana, viene avalado por una amplia experiencia en materia de impuestos, habiendo sido Ministro de Hacienda en su país, circunstancia que no ha impresionado a todos los parlamentarios, llegando a manifestar alguno de ellos que el nuevo Comisario no tiene suficiente experiencia en materia de política Comunitaria y que ello ha quedado patente en su discurso de investidura, al presentar un programa poco novedoso y carentes de todo plan de acción, más allá de la mera manifestación de intenciones.

Desde su investidura, ha llevado a cabo varios discursos en relación con sus prioridades en materia de política fiscal Comunitaria². Es cierto que no hay demasiadas nuevas propuestas, no obstante teniendo en cuenta la lentitud para adoptar cualquier medida fiscal –debido al requerido voto por unanimidad– y la reticencia de algunos Estados por avanzar en materia de coordinación fiscal, una política continuista, en la cual se logre adoptar algunas de las propuestas ya presentadas por anteriores Comisarios, entendemos que podría ser considerada un acierto.

A continuación se intentará analizar algunas de las cuestiones mencionadas por el nuevo Comisario que hemos considerado más relevantes:

1.º) En materia de fraude, el nuevo Comisario ha enfatizado la necesidad de seguir luchando contra la evasión fiscal, destacando el papel que la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) ha venido desempeñando desde hace años. El Sr. Semeta manifestó que una de las prioridades de la Comisión es la de continuar manteniendo la necesaria independencia de la OLAF respecto a las Instituciones de la Unión Europea.

La misión de la OLAF es la de proteger los intereses financieros de la Unión Europea, combatir el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad irregular, incluidas las irregularidades dentro de las Instituciones europeas³.

Con el fin de garantizar la independencia de la OLAF en su función de investigación, se impuso la obligación al Director General de la Oficina de no solicitar, ni aceptar, instrucciones de ningún Gobierno ni de ninguna Institución (incluida la Comisión). Si el Director General de la OLAF considera que la Comisión toma una medida que cuestiona su independencia, podrá acudir al TJUE.

¹ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, TFUE (en vigor desde 1/12/2009). Artículo 17 TUE, v. consolid.

² http://www.europarl.europa.eu/hearings/static/commissioners/speeches/semeta_speeches_en.pdf.

³ http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_es.html.

Pese a lo anteriormente señalado, algunos representantes de los Estados miembros, consideran que la OLAF, en la práctica, no es suficientemente independiente, debiendo reforzarse aún más dicha autonomía, cuestión que el Sr. Semeta también entiende como prioritaria y por tanto es un tema en el que se debe continuar avanzando.

2.º) Directamente relacionado con el fraude fiscal, está el intento por parte de la Comisión por suscribir cuantos acuerdos sean posibles para fomentar el intercambio de información con paraísos fiscales o territorios que tradicionalmente han mantenido el secreto bancario.

Tanto la Directiva del ahorro⁴, como su propuesta de modificación, han sido cruciales en el control del fraude en materia de rendimientos derivados de las rentas del ahorro, al establecerse que los Estados miembros podrán optar, bien por un sistema de información automático (entre el Estado donde resida el agente pagador y el beneficiario efectivo) o bien por un sistema de retención en origen⁵. Lamentablemente, se aceptó un periodo transitorio en la aplicación del intercambio de información para Luxemburgo, Austria, Bélgica⁶.

No podemos obviar, que un papel fundamental para el éxito de la citada Directiva, ha sido la adopción de acuerdos de intercambio de información en lo relativo a las rentas derivadas del ahorro con diez territorios dependientes o asociados fundamentalmente de Holanda y Reino Unido, así como los firmados con Suiza, Liechtenstein, Andorra, San Marino y Mónaco, con el objeto de establecerse en los citados territorios medidas equivalente a las establecidas en la Directiva del ahorro, para evitar que ningún Estado utilice el ahorro como un instrumento de motivación para posibles deslocalizaciones.

El Sr. Semeta, continuando con la política establecida por su predecesor el Sr. László Kovács, mantiene el objetivo de aumentar los acuerdos firmados con otros Estados no Comunitarios, preferiblemente con grandes centros financieros, tales como Singapur, Hong-Kong o Macao.

Una de las cuestiones más urgentes para el 2010 debería ser la aprobación inmediata de la propuesta de modificación de la Directiva del ahorro. Quizás no sea una medida perfecta, pero sin duda, tanto la Directiva y su propuesta de modificación, como los acuerdos firmados con ciertas jurisdicciones, han frenado el fraude fiscal.

Además, el nuevo Comisario ha reiterado la necesidad de sustituir el procedimiento de certificación, con vistas a evitar la retención a cuenta, por uno mucho más simple,

⁴ Cayón Galiardo, A.M., "La Renta del ahorro", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 77, 2007.

⁵ Básicamente las modificaciones incorporadas en la citada propuesta, afectan a su campo de aplicación, tanto subjetivo como objetivo. Se ha entendido necesaria la extensión del criterio de rentas sujetas a la Directiva, así como la aplicación de la citada no sólo a personas físicas sino a cierto tipo de entidades (*trust o partnership*). No compartimos, la no ampliación de la Directiva a todas las formas jurídicas, habiéndose probado que ello ha conllevado un foco de planificación fiscal en manos del contribuyente, mediante la canalización de sus inversiones a través de figuras societarias con el único objeto de no verse afectados por lo contenido en la Directiva. En cuanto a la modificación de rendimiento del ahorro en forma de pago de intereses, parece bastante acertado en líneas generales, la extensión a rendimientos de los valores equivalentes a créditos, lo que prueba que la Comisión ha pretendido adaptarse a la realidad de la utilización creciente de productos financieros altamente complejos, desarrollados muchos de ellos más allá de su propia naturaleza, con el objeto de burlar la aplicación de la Directiva o tener un mejor tratamiento fiscal a escala doméstica. Véase en Lampreave Márquez, P., "La propuesta de modificación de la Directiva sobre el ahorro", *Quincena fiscal*, n.º 11, 2009.

⁶ Bélgica y Austria han anunciado que desde 1 de enero de 2010 pasarán a acogerse al sistema de intercambio de información.

como es el de comunicación o certificación voluntaria de información a las Autoridades fiscales.

3.º) Relacionado con la evasión fiscal, también se ha reafirmado el Sr. Semeta en su intención de mantener la política de erradicar toda competencia fiscal lesiva en el seno de la Unión Europea, con el objetivo -ya establecido por el Sr. Mario Monti- de poder lograr un mercado interior equilibrado.

Entendemos como competencia fiscal desleal, toda política fiscal implantada a iniciativa de las Autoridades de un Estado, en ausencia de transparencia e intercambio de información con otras Administraciones, que sea en exceso agresiva y tenga como consecuencia la erosión de bases imponibles de otros Estados, siendo su máximo exponente el ofrecimiento de medidas fiscales altamente beneficiosas sólo a operadores no residentes, que no pretendan llevar a cabo ningún tipo de actividad real y que carezcan de presencia económica sustancial en el mercado doméstico⁷.

La competencia fiscal leal, en contraposición, entendemos que será toda aquella ejercida por un Estado que decide reducir la presión fiscal, ya sea mediante la bajada de tipos o mediante la adopción de deducciones inherentes a los impuestos, con el objeto de beneficiar tanto a los operadores domésticos, como atraer a inversores extranjeros a su territorio, siempre que se dé una total transparencia respecto a los beneficios fiscales y un pleno intercambio de información con las Administraciones de otros Estados miembros.

Que un Estado sea fiscalmente competitivo debería ser en todo caso considerado positivo. Un operador, en base a una economía de opción, que pretenda llevar a cabo una inversión determinada y real, -lo cual excluye a los negocios anómalos⁸-, estudiará libremente varias jurisdicciones, siendo perfectamente legítimo que la decisión última verse en un elemento puramente fiscal, como ventaja comparativa entre las jurisdicciones⁹.

Parece evidente, que es necesaria una cierta armonización en la lucha contra la competencia fiscal perniciosa. La cuestión es el tipo de armonización que están dispuestos a asumir los Estados miembros y sobre esta perspectiva, determinar si estos prefieren estar en un mercado abierto y competitivo o prefieren un mercado regulado por las Instituciones Comunitarias.

Una posible solución, podría ser la fijación de una directiva marco para paliar la competencia desleal en el que se estudie cada una de las actividades previamente catalogadas por el Código de conducta y se incorporen otras medidas que no hayan sido por el momento tenidas en consideración (instrumentos híbridos...). Sobre la base de la fijación de ciertos estándares, cada Estado miembro tendría claro en qué marco moverse, en el momento de ofrecer cualquier tipo de régimen fiscal que atraiga inversiones a su territorio¹⁰.

⁷ Lampreave Márquez, P., *La competencia fiscal desleal en los Estados miembros de la Unión Europea*, Monografías Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

⁸ Rosembuj T., *Derecho fiscal internacional*, Ed. El fisco. Barcelona 2001 y Pérez Royo, F., "La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria", *La Ley*, n.º 5, 2005.

⁹ Lampreave Márquez, P., "Planificación fiscal internacional" *Jurisprudencia tributaria*, n.º 19, 2004, págs. 45-56. Lampreave Márquez, P., "Planificación o fraude en el ámbito internacional", *Impuestos*, n.º 8, 2005, págs. 11-23.

¹⁰ Lampreave Márquez, P., *La competencia fiscal (...)* ob. cit.

4.º) Otra medida que el Sr. Semeta ha comentado en sus discursos, es la aprobación de un impuesto sobre las transacciones financieras, que se aplicaría a escala mundial. Los principales promotores de esta polémica medida son determinados países de la Unión Europea, cuya cabeza más visible es el actual presidente francés Sr. Sarkozy. La idea consiste básicamente en gravar todas las transferencias y transacciones internacionales con un nuevo impuesto, quedando por definir quién administraría el tributo y a qué fines se dedicaría¹¹. Los paraísos fiscales o países que no intercambian información de manera efectiva, podrían ser sometidos a un gravamen superior al resto.

No obstante, el Sr. Semeta, ha declarado que será necesario evaluar el impacto que la medida podría tener sobre la economía y los intercambios comerciales, antes de decidir su puesta en marcha. En todo caso, el Comisario indicó también que sería necesario encontrar un consenso universal que permitiese implantar el impuesto a escala mundial, ya que una implantación parcial podría suponer una huida de capitales de la UE hacia otros territorios, por lo que no se conseguiría el objetivo por el que ha sido propuesto el presente impuesto.

Este nuevo impuesto tendría como objetivo el control y supervisión de las transacciones financieras y no tanto la recaudación, por lo que entendemos que sin duda sería un instrumento más en la lucha contra el fraude. El desafío está en el hecho de ser adoptado a nivel mundial, lo cual es previsible que suscite reticencias. El parlamento actualmente debate la viabilidad de dicho impuesto, a través de su comité especial sobre la crisis económica, financiera y social, esperándose sus conclusiones para finales de próximo mes de abril.

5.º) Otra iniciativa que se pretende priorizar, es la imposición ambiental y “la reforma fiscal verde”¹². En el discurso de investidura el Sr. Semeta, señaló que se impulsará la finalización de los trabajos en curso sobre la propuesta de modificación de la Directiva sobre fiscalidad de la energía con el objeto de rediseñar un marco adaptado y modernizado a las actuales circunstancias.

A través de la Directiva 2003/96/CE¹³, se reestructuró el marco Comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, estableciéndose unos mínimos de imposición sobre dichos productos, con vistas a establecer una relación más clara entre la fiscalidad de la energía y los objetivos medioambientales y afines de la Directiva¹⁴. La Directiva establecía unos tipos mínimos, dejando a los Estados la facultad de aumentar los citados tipos en virtud de su política medioambiental. Una de las cuestiones actualmente en debate se refiere a un posible tratamiento ventajoso con el objeto de motivar el uso de energías renovables¹⁵.

¹¹ Darvas, Z., Von Weizsäcker, J., “Financial transaction tax, small is beautiful”, *Bruegel Policy Contribution*, n.º 2010/02.

¹² AAVV, *Estudios sobre la fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Falcón y Tella, R., (coord.), Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

¹³ Directiva del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. *DO L* 283 de 31.10.2003.

¹⁴ Véase, Labeaga Azcona, JM., “La reforma fiscal verde: consideraciones para el caso español”, *Hacienda Pública Española*, n.º 151, 1999; Rodríguez Méndez, M., “Reforma fiscal verde y doble dividendo: una revisión de la evidencia empírica”, *Papeles de trabajo del I.E.F, serie economía*, n.º 27, 2002; López-Guzmán Guzmán, T., “La reforma fiscal ecológica en la UE: antecedentes, experiencias y propuestas”, *Revista de economía institucional*, n.º 15, 2006.

¹⁵ Véase Informe de 24 de febrero 2009, sobre la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se instaura un marco para el establecimiento de requisitos de diseño ecológico de los productos relacionados con la energía (versión refundida), (COM (2008)0399 – C6-0277/2008 – 2008/0151(COD)).

El programa de trabajo del Consejo de asuntos económicos y financieros de la UE durante la presidencia española (2010), señala que la prevista propuesta de modificación de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos parece que estará orientada a dar un protagonismo mayor a la protección del medio ambiente y lucha contra el cambio climático en la fiscalidad sobre la energía, por lo que la presidencia española considera una prioridad el impulso de las discusiones y negociaciones en torno a dicha propuesta.

Entendemos que cualquier avance sobre la materia será positivo, así como la aprobación de la propuesta de modificación de la Directiva de 2003. Tal como se ha puesto de manifiesto, la recaudación de la tributación ambiental¹⁶ es una ventaja, debido a que estos ingresos pueden tener diversos destinos: evitar una tributación regresiva mediante políticas de compensación, aumentar el gasto público en las partidas que incentivan el crecimiento económico o reducir otros impuestos, en una suerte de neutralidad fiscal¹⁷.

6.º) En relación a armonización de los Impuesto directos, otra de las cuestiones que debería ser resuelta en breve es la aprobación definitiva del método para el cálculo de la base imponible consolidada común del Impuesto sobre sociedades.

La Comisión constató hace tiempo que en cada Estado se aplicaban normativas diferentes para la determinación del Impuesto sobre sociedades, disponiendo en cada uno de ellos de unos medios de recaudación y gestión no siempre coincidentes¹⁸.

Varias fueron las alternativas para la determinación del método a aplicar para el cálculo de una base imponible del Impuesto sobre sociedades a nivel Comunitario: la tributación en función del país de residencia –*home state taxation*¹⁹–, la base imponible consolidada común –*the Common consolidated tax base*–, el impuesto sobre sociedades Comunitario –*European Union Company income tax*²⁰– o la armonización del cálculo de la base imponible obligatoria –*compulsory harmonised tax base*–.

Todos los métodos fueron, en general, acogidos con cierto desinterés por los Estados miembros, los cuales han intentado evitar que la Unión Europea, a través de sus Instituciones, anule la soberanía fiscal de sus integrantes.

Actualmente, el único método que considera la Comisión como posible, es el método de la base imponible consolidada común²¹ –CCCTB– teniendo a su favor, que es un

¹⁶ Zornoza Pérez, J., “El impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente: finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Noticias de la UE*, n.º 281, 2008.

¹⁷ López-Guzmán Guzmán, T., “La reforma fiscal ecológica en la UE: antecedentes, experiencias y propuestas”, *Revista de economía institucional*, n.º 15, 2006.

¹⁸ European Commission, *Company taxation in the internal market*, COM (2001) 582, de 23 de octubre. Documento extenso en el que se podría destacar el apartado relativo a la CCCTB del capítulo “Approaches for a comprehensive solution”, pags. 461-467.

¹⁹ Lodin, S.; Gammie, M., *Home state taxation*. Ed. IBFD publications, Ámsterdam, 2001.

²⁰ Plasschaert, S., “An EU tax on consolidated profits of multinational enterprises”, *European Taxation*, IBFD, 1997.

²¹ La estrategia de crear una base imponible consolidada común, fue confirmada en una Comunicación de la Comisión al Consejo, Parlamento Europeo y al Comité económico y social, cuyo objetivo tendía a eliminar los obstáculos fiscales transfronterizos de las empresas, COM (2003) 726 final, de 24 de noviembre del 2003. Véase también al respecto, *Implementing the Community Programme for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business: Further Progress during 2006 and next steps towards a proposal on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*,

régimen opcional para las empresas, al menos es lo que se establece en la propuesta actual, lo cual permite que cada Estado continúe manteniendo su soberanía en cuanto al cálculo del impuesto²².

Sin embargo, no podemos obviar que no todos los Estados, sobre todo los adheridos recientemente, parten para el cálculo del Impuesto de sociedades del resultado contable y muchos no cuentan con normativa de consolidación, siendo para ellos completamente ajeno el concepto. No es el caso de España, para el cual no sería en exceso complicado la aplicación del citado método, al depender (quizás en demasía) para el cálculo del Impuesto sobre sociedades del resultado contable y tener incorporado el régimen de consolidación en nuestra legislación fiscal.

En este sentido, nosotros entendemos que un operador siempre optará por aquel régimen que le sea más beneficioso fiscalmente, por tanto, si mediante el Impuesto sobre sociedades español un operador nacional puede imputarse unos créditos fiscales, difícilmente renunciará a ellos por aplicar un Impuesto común a nivel de la Unión²³.

El Sr. Semeta, se ha manifestado como un fuerte defensor de la puesta en práctica y ratificación por parte de todos los Estados del método antedicho. Sin embargo, como bien es sabido, determinados Estados se han posicionado claramente en contra, por lo que parece predecible que no habrá un acuerdo común. El Sr. Semeta, consciente de ello, ha vuelto a sugerir como alternativa, la posibilidad de aplicar el mecanismo de cooperación reforzada -artículo 20 TFUE-, por lo que sólo vincularía a los Estados que han adoptado el citado mecanismo. Curiosamente, Lituania se ha opuesto a la ratificación de la CCCTB en los últimos cinco años.

Entendemos fundamental la ratificación de la CCCTB, lo que beneficiaría sin duda a los operadores intracomunitarios y a las Autoridades fiscales de los Estados miembros, además, entre otras cuestiones de dotar a la *Societas Europaeae* –SE– de un régimen fiscal al que sujetarse, la falta del mismo, a pesar de tener aprobados sus Estatutos, conlleva a la inutilidad práctica de la SE.

6.º) Otras iniciativas de los Comisarios precedentes, pendientes aún de ser ratificadas por la totalidad de los Estados miembros en materia de fiscalidad aplicable a empresas, son las relativas a la coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior²⁴, la compensación de las pérdidas en un contexto transfronterizo²⁵ y la imposición de salida, así como la necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros. Todas ellas mencionadas de soslayo por el Sr. Semeta.

Una cuestión sin duda relevante y así lo ha entendido el Sr. Semeta, es la necesaria eliminación de los problemas de doble imposición en el mercado interior. La Comisión planteó la realización de una versión Comunitaria del modelo de Convenio de la OCDE o en su caso, una solución más completa, pero entendemos que menos

COM (2007) 223, 2 de mayo de 2007 y CCCTB working group: possible elements of a technical outline, de 26 de julio de 2007.

²² Domínguez Barrero, F., *et alt.*, “Consolidación y reparto de la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los Estados Miembros de la U.E. : consecuencias para España”, *Doc. IEF*, 2008.

²³ Lampreave Márquez, P., “La armonización de la fiscalidad de empresas”, *Impuestos*, n.º 3, 2003.

²⁴ Comunicación al Consejo, Parlamento Europeo y al Comité económico y social, COM (2006) 823 final, de 19 de diciembre de 2006.

²⁵ Comunicación al Consejo, Parlamento Europeo y al Comité económico y social, COM (2006) 824 final, de 19 de diciembre de 2006.

factible, que sería la de celebrar un Convenio fiscal multilateral aplicable a todos los Estados miembros.

Entendemos que la idea de llevar a cabo una versión Comunitaria del Convenio de la OCDE –con un articulado conforme al acervo Comunitario– ayudaría a eliminar divergencias entre los Convenios firmados entre los Estados miembros y los abusos en la utilización de los Convenios –conocido como *treaty shopping*–. Todo lo cual, redundaría en beneficio de los Estados, al coordinar el tratamiento y la definición de todo tipo de rentas y operaciones entre los Estados miembros, y entre éstos y Estados terceros no Comunitarios, teniendo especial incidencia en las operaciones triangulares²⁶.

7.º) La importancia de fomentar la buena gobernanza en el ámbito internacional ha sido desde hace unos años otra de las prioridades de la Comisión y así lo ha vuelto a poner de manifiesto el Sr. Semeta. En opinión de la Comisión –Comunicado de 2009²⁷– si mejora la buena gobernanza en el ámbito fiscal dentro de la UE, los Estados miembros se verán beneficiados y el interés de otros países por iniciar una cooperación administrativa efectiva y eficaz con la Unión Europea se verá reforzado. Para ello es necesario garantizar una mayor coherencia entre las posturas individuales de los Estados miembros en los foros internacionales en materia fiscal, con objeto de respaldar, simplificar y complementar las acciones emprendidas en otros foros como la OCDE y las Naciones Unidas.

8.º) Por último comentaremos, que de nuevo se reincide en la urgente necesidad de acabar con el sistema transitorio del IVA, por lo que se entiende que la Comisión durante estos cuatro años va a priorizar la implantación del sistema definitivo de IVA basado en el gravamen en origen²⁸.

Importantes han sido también los cambios introducidos por el Reglamento de cooperación administrativa²⁹. Su objetivo es fundamentalmente el establecer un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros y una colaboración con la Comisión para garantizar una correcta aplicación del IVA. La implementación de el citado Reglamento en todos los Estados miembros y su puesta en práctica, es una cuestión que será revisada a lo largo del 2010.

Otro tema importante señalado por el Sr. Semeta, es la necesaria modernización de las aduanas con el objeto de poder simplificar los trámites y reforzar el control sobre las mercancías.

Teniendo en cuenta todo lo anteriormente mencionado y como reflexión final del presente artículo, podemos concluir que es cierto que no parece que el Sr. Semeta vaya a llevar a cabo novedades importantes en materia fiscal, no obstante debido a los continuos bloqueos por parte de ciertos Estados a cualquier tipo de avance en materia de coordinación fiscal y a la lamentable aplicación del Principio de unanimidad en materia

²⁶ Lang, M., *et alt.*, *Tax treaties and EC Law*, Ed. Kluwer Law International, Amsterdam, 2007.

²⁷ COM (2009) 201 final.

²⁸ El 2 de septiembre de 2008, el Parlamento Europeo aprobó, por 391 votos a favor, 93 en contra y 178 abstenciones, una Resolución basada en un informe presentado por la parlamentaria británica Sharon Bowles, para la implantación definitiva del sistema de origen.

²⁹ Reglamento 143/2008, en vigor desde enero 2010, que modifica al Reglamento n.º 1798/2003. Véase también la Directiva 2008/8/CE y la Directiva 2008/9/CE y su transposición a la legislación española en el tan comentado “paquete IVA”, un Proyecto de Ley por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español las Directivas.

fiscal, el hecho de incidir en propuestas ya presentadas por sus predecesores, creemos que puede ser considerado positivo.

En lo relativo a posibles avances en cooperación europea, no podemos obviar que la Unión Europea a través de la actuación de sus Instituciones, no acaban de calar ni en los Estados miembros ni entre sus ciudadanos, tal como se ha visto en el fallido intento de aprobar una Constitución Europea o en las dificultades para ratificar el Tratado de Lisboa por todos los Estados Miembros. Todo lo cual evidencia la grave distorsión existente entre los Estados miembros (a través de sus representantes políticos y sus ministerios fiscales) y las Instituciones Europeas.

Quizás las divergencias mencionadas se deban a que las Instituciones Comunitarias no han sabido reflejar que sus actos son llevados a cabo en aras a un bien común superior, siendo percibidos por los Estados, como medidas negativas, en el sentido de pérdida de sus propias soberanías. En este punto, entendemos que a pesar de ser válidos los trabajos de la Comisión Europea, y generalmente adecuados sus fundamentos, en ocasiones adolecen de excesivo dogmatismo, probando con ello que se adaptan de forma tardía a un mercado interior en constante movimiento. En este punto el nuevo Comisario sin duda tiene mucho que aportar.

Si los Estados miembros no están dispuestos a ir más allá de la mera coordinación de ciertas políticas fiscales comunes en materias concretas, ello podría derivar en la suscripción de acuerdos flexibles entre la Comisión y los Estados miembros, relegando la recientemente adquirida personalidad jurídica de la Unión Europea a un segundo plano.

Sin embargo, nosotros abogamos por un entendimiento en lo concerniente a la fiscalidad, entre los Estados miembros y las Instituciones Comunitarias, redundando ello en un claro beneficio para todos, no sólo para las Administraciones fiscales de cada Estado, sino para los operadores económicos que podrán llevar a cabo todo tipo de operaciones transnacionales en un marco regulado y seguro³⁰. Por tanto, a lo largo de estos cuatro años veremos cuantos de las cuestiones consideradas como prioritarias por la Comisión, han podido ser ratificadas por los Estados miembros.

³⁰ Lampreave Márquez, P., *La competencia fiscal (...)* ob.cit., págs. 138-ss.

LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN DERECHO INTERNO Y SU POSIBLE APLICACIÓN A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante

1. *The Substance over Form Approach*: la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2009

Con ocasión de la interpretación del artículo 13.4 del Convenio de doble imposición (en adelante, CDI) entre España y Estados Unidos (EEUU) –y, por extensión, del punto 10 de su Protocolo–, nuestro Tribunal Supremo (en adelante, TS) se ha pronunciado recientemente sobre la virtualidad de la denominada cláusula de “participación sustancial”, adoptando un enfoque que prima la sustancia sobre la forma (*substance over form approach*) y que posibilitaría la eventual aplicación de las medidas generales antiabuso previstas en nuestro Derecho interno a fin de contrarrestar la elusión dimanante del uso abusivo de los convenios de doble imposición.

El origen de esta problemática se remonta al período comprendido entre los años 1984 y 1989, durante el cual la sociedad Stroh Brewery Company (en adelante, Stroh) adquirió un total de 2.109.043 acciones de La Cruz del Campo, S.A. (en adelante, Cruzcampo), que representaban el 28,45 por 100 de su capital social. Dichas acciones fueron pignoradas en 1990 a favor de una entidad bancaria norteamericana, quedando depositadas en los EEUU. La entidad Guinness PLC formuló en noviembre de 1990 una oferta de compra en firme de las acciones de Cruzcampo. En enero de 2001 se produjo la aceptación en firme (mediante carta) por parte de Stroh, de la oferta de compra de las acciones de Cruzcampo, anunciando al mismo tiempo que la ejecución de dicha transmisión se desarrollaría en diversas fases (*step transaction*).

El 22 de enero de 1991, Stroh formalizó una operación de canje de acciones con su filial Victors Company, residente en EEUU. El 5 de febrero de ese mismo año Victors Company vendió a Guinness PLC las acciones adquiridas de Cruzcampo, por el mismo precio que las había comprado. Por otra parte, Stroh realizó en mayo de 1991 una “cesión por aportación” a su filial Hoya Ventures, asimismo residente en EEUU, del resto de las acciones que poseía de Cruzcampo, recibiendo a cambio el 100 por 100 del capital de Hoya Ventures. Posteriormente, el 11 de febrero de 1992, tales acciones fueron vendidas por esta última entidad a Guinness PLC, al mismo precio por el que habían sido adquiridas. No obstante ello, Stroh omitió la presentación de la declaración correspondiente (Modelo 210) ante la Administración Tributaria española por los incrementos de patrimonio obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, como resultado de la transmisión de las citadas acciones.

Por este motivo, la Oficina Nacional de Inspección levantó acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades (obligación real), al entender que las indicadas rentas debían someterse a gravamen en España con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13.4 del CDI aludido. Agotada la vía administrativa, contra el acto de liquidación contenido en la propuesta de regularización interpuso la entidad el correspondiente recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por la Audiencia Nacional (en adelante, AN) mediante Sentencia de 6 de febrero de 2003.

Al objeto de determinar el régimen de tributación aplicable, es obvio que los hechos enunciados requieren la previa clarificación de las siguientes cuestiones:

Si la ganancia patrimonial derivada de la venta de las acciones a Guinness PLC puede o no considerarse renta obtenida en territorio español.

En caso afirmativo, si resulta aplicable o no en esta hipótesis la cláusula contenida en el artículo 13.4 del CDI entre España y EEUU, con el fin de dilucidar el gravamen o no en España de tales rentas.

1.1. Realización del hecho imponible en territorio español

Capital importancia reviste la determinación de si tal incremento patrimonial resultante de la venta de las acciones debe o no entenderse producido en territorio español, en la medida en que de ello dependerá la sujeción o no a gravamen en España de las mencionadas rentas.

A juicio del actuario, el hecho de que las acciones representen una parte del capital social de las entidades y, a su vez, la sociedad a la que se refieren sea una entidad residente en territorio español, permite afirmar sin ninguna duda la situación de las acciones en nuestro país, debiendo considerarse obtenido en España el incremento de patrimonio derivado de la venta de aquéllas. Este criterio fue confirmado tanto en vía económico-administrativa, como en la posterior sentencia de la Audiencia Nacional sobre el particular.

En contraposición a este planteamiento, la parte recurrente estima que tal criterio viola lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS), al aplicar puntos de conexión distintos de los establecidos en este cuerpo legal. En concreto, denuncia que la referencia que se efectúa a las acciones como conjunto de derechos localizables en España y no como bienes muebles supeditados a estos efectos por su localización física. Recuerda, en esta línea, que los títulos se encontraban depositados en EEUU al tiempo de la aceptación de la oferta, por causa de garantía pignoratícia constituida a favor del Banco americano JP Morgan, habiéndose realizado también los negocios de transmisión fuera de España. A su juicio, el criterio de localizar la sujeción de las operaciones en el territorio en el que hayan de ejercitarse los derechos no resulta admisible, bien entendido que si el legislador hubiera querido aplicar este punto de conexión lo habría explicitado, sustituyendo al de situación de los elementos patrimoniales transmitidos.

Reconoce en este punto el TS (Fundamento jurídico quinto) que el artículo 7, e) de la LIS de 1978, que era el único relativo a los incrementos de patrimonio, sólo contemplaba las ganancias derivadas de toda clase de elementos patrimoniales situados en España, sin establecer una regla especial respecto a los valores mobiliarios. Sin perjuicio de ello, nada impide según el Alto Tribunal interpretar el antedicho precepto, en lo que a los valores mobiliarios concierne, en el mismo sentido con el que el legislador lo diseñó en cuanto a los rendimientos, siendo entonces lo determinante, no el lugar de la situación física del título, sino el lugar en el que se ejercen los derechos derivados del mismo, o lo que es igual, el territorio donde esté situada la sociedad emisora.

Concluye pues, el TS, que las acciones del caso que nos ocupa deben entenderse situadas en España, con independencia del lugar en que se hallaran depositados los títulos que las representan, toda vez que la entidad emisora de las acciones radica en territorio español y los derechos derivados de la condición de accionista son ejercidos, igualmente, en territorio español. De ello se colige, en suma, la sujeción a tributación en España de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de dichas acciones.

1.2. Aplicación del artículo 13.4 del Convenio de doble imposición entre España y EEUU

La segunda cuestión a resolver se polariza en torno a la aplicación o no del artículo 13, 4 del CDI entre España y EEUU, que prevé el gravamen en el Estado de la no residente siempre y cuando la entidad, durante los doce meses anteriores a la enajenación, hubiera detentado más de un 25 por 100 del capital de la sociedad emisora. Frente al criterio de la Administración Tributaria española, respaldado por las resoluciones y pronunciamiento de la AN subsiguientes, a favor de la procedencia de aplicar dicha norma convencional y someter a tributación en España el incremento de patrimonio obtenido, la entidad recurrente considera aplicable, antes al contrario, el apartado 10.3 del Protocolo del mencionado CDI, según el cual quedan excluidas de gravamen las aportaciones no dinerarias de acciones a entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades.

Se alega, además, que la segunda operación recae sobre un porcentaje de capital inferior al 25 por 100, que es el exigido por el CDI para determinar la sujeción al Estado de residencia de la sociedad cuyas acciones se transmiten. En definitiva, la entidad recurrente sostiene que las operaciones realizadas no son compraventas, sino aportaciones sucesivas a filiales y correlativas ventas posteriores de éstas a terceros, siendo la segunda venta final inferior al 25 por 100. De conformidad con el apartado 10 del Protocolo interpretativo, tales actos de aportación dentro de un grupo no generan el nacimiento de impuesto alguno; si bien, en caso de devengarse el mismo en uno u otro Estado, se exigiría a la entidad receptora de los títulos y no a la transmitente.

Llegados a este punto, el TS confirma la calificación del negocio jurídico efectuado por la Administración Tributaria de acuerdo con la verdadera naturaleza del mismo, y atendiendo a su contenido, prestaciones y efectos jurídicos, con independencia de la forma o denominación otorgada por las partes, al objeto de comprobar si realmente se ha producido la operación contemplada por la norma jurídica. Tal modo de actuar evidencia claramente la postura del Alto Tribunal a favor de la aplicación de las cláusulas generales antiabuso internas a los CDI, al posibilitar la calificación posterior de una determinada operación por parte de la Administración o de los Tribunales no sólo en los supuestos de simulación y fraude de ley, sino también cuando aquélla no responda a la verdadera naturaleza de las prestaciones.

En este orden de cosas, manifiesta el TS que las circunstancias en las que se lleva a cabo la operación no permiten sino concluir que la verdadera finalidad de su ejecución era eludir la efectiva sujeción a gravamen. Nótese, a estos efectos, que en el momento de aceptación en firme por parte de Stroh de la oferta de compra de las acciones de Cruzcampo, la sociedad transmitente reunía los dos requisitos exigidos por el artículo 13.4 del CDI entre España y EEUU para que la venta tributara en España, dado que poseía el 28,45 por 100 del capital social de Cruzcampo, habiendo detentado dicho control accionarial durante los 12 meses anteriores. De esta manera, si dicha operación de venta se hubiera realizado directamente por la recurrente a Guinness PLC, tal ganancia patrimonial hubiera estado sujeta a tributación en España conforme al artículo 13.4 citado.

Nos hallamos, sin duda, ante el problema jurídico de discernir la naturaleza de las operaciones realizadas después de la aceptación de la oferta, con vistas a concretar si al efectuar la doble aportación a sus filiales, la entidad recurrente pretendió o no una finalidad diversa de la que correspondía a su causa típica. Y es precisamente en este punto, donde el TS proyecta la virtualidad de la norma interna sobre simulación para contrarrestar la elusión derivada del uso abusivo del CDI, señalando que al instrumentalizar la venta de acciones a Guinness PLC a través de su inicial aportación a

las filiales, el objetivo perseguido por Stroh no fue el propio de estas operaciones sino la eliminación de la tributación en España.

Asistimos, en opinión del Alto Tribunal, a un supuesto de simulación relativa, entendida como una modalidad de ocultación que se produce creando la apariencia de un negocio ficticio, que a su vez sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. Analizado el complejo negocial, no de forma aislada, sino en su conjunto, constatamos ciertamente que las aportaciones a las filiales no pretendían un mero cambio de acciones dentro del grupo empresarial, que es la finalidad a la que otorga cobertura el apartado 10 del Protocolo, toda vez que no se pusieron trabas fiscales a los procesos de reorganización del grupo y se difirió el pago del tributo al momento en el que el adquirente enajenó las acciones.

La aplicación por parte del TS de dicha medida general antiabuso prevista en el Derecho interno español, con el fin de corregir los indeseables efectos derivados del uso incorrecto del tratado internacional, sitúa en primer plano la discusión acerca de la legitimidad o no de proyectar la eficacia de este tipo de cláusulas internas en la órbita de los CDI.

2. Posible aplicación de las cláusulas generales de antiabuso internas a los Convenios de doble imposición

Como es sabido, las medidas antiabuso constituyen un medio necesario para mantener la equidad y la neutralidad de la legislación fiscal interna en un contexto internacional caracterizado por cargas tributarias muy diferentes. Definidas las cláusulas generales antiabuso como aquéllas “cuyo supuesto de hecho está configurado como un concepto jurídico indeterminado más o menos amplio (la propia noción de abuso) y cuya aplicación requiere una particular actividad probatoria por parte de la Administración”¹, nos planteamos si pueden o no tener relevancia ante las operaciones internacionales y, en particular, siendo de aplicación un CDI.

Teniendo en cuenta que el carácter general de dichas cláusulas responde a un doble sentido: su proyección sobre todos los tributos y su eficacia respecto a todas las conductas abusivas relacionadas con la elusión de un tributo que se considera contraria al ordenamiento, la mayoría de los autores² se ha mostrado proclive a la aplicación de tales cláusulas generales, basadas en la primacía de la sustancia sobre la forma, en aras a neutralizar el uso impropio de un CDI, y ello pese a la ausencia de una norma general de Derecho Tributario Internacional que conduzca a esta conclusión³.

¹ Chico de la Cámara, P. y Herrera Molina, P.: “Cláusulas generales antiabuso y fiscalidad internacional”, en: Córdón Ezquerro, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, volumen I, 3.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 899.

² Vogel, K.: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3.ª edición, Kluwer Law International, 1996, Art.1, Rd. 86; Schaumburg, H.: *Internationales Steuerrecht*, 2.ª edición, Otto Schmidt, Colonia, 1998, Rd. 16.138; Carmona Fernández, N.: “Medidas antielusión fiscal: medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición”, en: Serrano Antón, F. (Coord.): *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, págs.170 y 171; Martín Jiménez, A.J.: “Las medidas antielusivas/anti-abuso internas y los convenios para la eliminación de la doble imposición”, en: Soler Roch, M.ª T. y Serrano Antón, F. (Dir.): *Las medidas anti-abuso en la normativa española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 132 y 133, aunque introduce importantes matices; Vega Borrego, F.A.: *Las medidas contra el treaty shopping*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, págs. 405 y 406;

³ Carácter insólito presenta en este contexto el caso alemán, donde la entrada en vigor de los tratados internacionales a través de la aprobación de una ley, posibilita a las autoridades fiscales alemanas excluir unilateralmente la aplicación de los convenios en aquellas situaciones que estimen incorrectas, utilizando como vehículo para ello otra ley que se aparte de ellos. Arnold, B. y Dibout, P.: Informe general sobre “Limits on the Use of Low-Tax Regimes by Multinational Businesses: Current Measures and Emerging Trends”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, volumen LXXXVIb, Kluwer Law International, 2001, pág 314.

Como ha destacado Martín Jiménez, “la primacía de los CDIs no debe ser el instrumento para legitimar en el ordenamiento algunos comportamientos que tratan de eludir el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica o para anular las facultades que el ordenamiento reconoce a la Administración en esta materia. Por consiguiente, desde esta perspectiva interna, también en el supuesto de aplicación de un CDI, la Administración debe poder contar con medios de reacción eficaces frente a comportamientos elusivos”⁴.

La propia Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha reconocido, en esta dirección, que las medidas antiabuso, ya sean de índole interna o convencional, no presentan problema alguno de compatibilidad con los CDI (al margen de los efectos frente a las libertades comunitarias), si bien su aplicación queda condicionada, en virtud de lo dispuesto en el parágrafo 22.2 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio modelo de la OCDE, al cumplimiento de los siguientes presupuestos: 1. Que se evidencie el uso indebido del convenio; 2. Que se respete el fin de evitar la doble imposición internacional del propio tratado. En consecuencia, un Estado contratante podría aplicar su cláusula general antifraude en presencia de un CDI, sin necesidad de que la otra parte disponga en su ordenamiento interno de una medida de idéntico o similar alcance que la del primer Estado. En la actualidad, resulta generalmente aceptado⁵ que aunque dicha práctica pueda suponer una aplicación heterogénea del convenio por parte de cada uno de los Estados, ello no significa que el Estado que aplica la cláusula antiabuso quebrante por ello el compromiso asumido.

En consonancia con esta tesis, advertimos que algunos Estados han establecido incluso tal salvaguarda en el seno del propio tratado, como ocurre en el CDI entre España y Suiza⁶, cuyo apartado I.1 del Protocolo dispone lo siguiente: “Los Estados contratantes declaran que sus normas y procedimientos de Derecho interno respecto a los abusos de la norma (comprendidos los convenios fiscales) son aplicables para combatir tales abusos. En el caso de España, el abuso de la norma incluye las situaciones previstas en el artículo 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) o cualquier otra disposición de naturaleza similar recogida en cualquier norma tributaria en vigor o que se establezca en el futuro”. El mismo tenor literal se recoge en el Protocolo al CDI hispano-serbio⁷ y, en términos semejantes, en los respectivos Protocolos de los CDI celebrados por España con Moldavia⁸, Jamaica⁹ y Trinidad y Tobago¹⁰. Desde nuestra perspectiva, el hecho de que sean los Estados contratantes quienes manifiesten su voluntad en tal sentido, proclamándola en el texto mismo del tratado, abre nuevos horizontes en esta materia, sin perjuicio del carácter deseable de una regulación internacional al respecto.

Esta expresa previsión disipa, en principio, las posibles dudas en torno a la posible aplicación y relevancia de las cláusulas generales antiabuso internas en el campo convencional, en espera de la articulación de una doctrina general antiabuso aplicable

⁴ Martín Jiménez, A.J.: “Las medidas (...)”. Ob. cit. pág.142.

⁵ En desacuerdo con tal posición, por entender que una desigual aplicación del tratado por los Estados contratantes atentaría contra los principios y fines que lo inspiran: Almudí Cid, J.M.: *El régimen jurídico de transparencia fiscal internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp.167 y ss.

⁶ BOE de 27 de marzo de 2007.

⁷ BOE de 25 de enero de 2010.

⁸ BOE de 11 de abril de 2009.

⁹ BOE de 12 de mayo de 2009.

¹⁰ BOE de 8 de diciembre de 2009.

de modo uniforme por la comunidad internacional, tal y como han reclamado Vogel¹¹ y Schaumburg¹². En el momento presente, esta norma de Derecho Internacional se traduciría, en suma, en un mero mandato de que los convenios se apliquen conforme a su espíritu y no de manera formalista, lo cual implica aceptar la aplicación de las cláusulas generales antiabuso previstas en el Derecho interno de los Estados parte.

¹¹ Vogel, K.: *Klaus (...)*. Ob. cit. Art.1, Rd. 86.

¹² Schaumburg, H.: *Internationales (...)*. Ob. cit. Rd. 16.138.

ESTADO DE BIENESTAR, MUJERES Y POLÍTICA FISCAL

Mercedes Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

“Una vindicación de igualdad siempre tiene como teleología práctica ampliar la esfera de acción del individuo que la hace. Lo que quiere decir que una vindicación de igualdad es casi siempre una vindicación de libertad, de las mismas libertades que quien sirve de referencia se esté concediendo a sí mismo”.

Amelia Valcárcel: *La Política de las Mujeres*.

1. Introducción

En los años 90 el profesor Esping Andersen clasificaba los regímenes de bienestar, en función de diferentes criterios (según la protección pública de las personas más necesitadas, los derechos pasivos o los servicios públicos gratuitos, etc.), en tres grupos: liberales, corporatistas o conservadores y socialdemócratas¹. Posteriormente se añadía, desde diferentes ámbitos, un cuarto modelo: el de los Estados mediterráneos en los que el bienestar se gestiona de forma diferente y en los que el rol que desempeña la familia es muy importante a la hora de proporcionar bienestar².

Estas y otras clasificaciones realizadas en torno a los Estados o regímenes de bienestar ponen de relieve la evolución importante que ha experimentado en los últimos años y, sobre todo, el debate generado acerca de su contenido y de su finalidad. Un nuevo debate, ya iniciado, es también el relativo al papel de las mujeres dentro del Estado de bienestar (como colectivo en situación de exclusión o vulnerabilidad social) y a la introducción de la perspectiva de género en el análisis de los modelos o regímenes de bienestar. Este debate generó una intensa producción doctrinal³ hasta tal punto de que el propio Esping Andersen reconoció que su tipología se había basado “estrictamente en los programas de mantenimiento de los ingresos, demasiado centrada, únicamente en el nexo entre Estado y mercado, y demasiado elaborada, de forma unidimensional, en torno al obrero de producción masculino”⁴.

En nuestra opinión, la introducción de la perspectiva de género en el análisis de los Estados de bienestar debe realizarse también en el ámbito de la política fiscal. Tanto los ingresos como los gastos públicos son herramientas importantes en la lucha contra la exclusión y las desigualdades sociales y, en particular, en la lucha contra las

¹ *Los tres mundos del Estado de bienestar*, Valencia, 1993.

² Véase Jurado Guerrero, T.; Naldini, M.: "Is the South so different ? Italian and Spanish Families in Comparative Perspective" en *South European Society and Politics*, vol. 1, núm. 3, págs. 42 a 66; a Sarasa Urdiola, S. y Moreno Fernández, L.: *El Estado del Bienestar en la Europa del Sur*, vol 7. Madrid, CSIC, 1995.

³ Véase, entre otros, Orloff, A.S.: "Gender and the Welfare State", *Institute for Research on Poverty Discussion*, Paper number 1082, 1996 y a Sainsbury, D. en "Women's and Men's Social Rights: Gendering Dimensions of Welfare States" en *Welfare States*. London, 1994. En nuestro país, Woodward da noticia de este debate en "El Estado y la ciudadanía - ¿Quién constituye el Estado? - ¿Qué lugar ocupa la mujer?", en la obra colectiva *Las mujeres y la ciudadanía en el umbral del siglo XXI*, 1998, pág. 55.

⁴ *Fundamentos sociales de las economías postindustriales*. Ariel, 2000, pág. 101.

discriminaciones producidas por razón de género. Estas discriminaciones pueden darse tanto de forma directa como de forma indirecta.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que los sistemas fiscales de un país descansan sobre una economía concreta y, en definitiva, en base a unas relaciones sociales concretas dentro de las cuales hay que destacar, en especial, los modelos de familia y el reparto de roles dentro de la misma. En este sentido, el legislador, a la hora de establecer incentivos fiscales en el ámbito de la política familiar (por descendientes y ascendientes, por alquiler o compra de vivienda, etc.) parte de un modelo social y familiar concreto. Este es el caso, tal y como veremos, del IRPF español.

Por último, tanto la economía como la política están fuertemente marcadas por sesgos de género. No podemos olvidar el hecho de que en la actualidad, y a pesar de los esfuerzos desplegados en materia de igualdad de género, el papel de las mujeres en el mercado laboral sigue siendo inferior al deseable: sigue existiendo un desequilibrio en la representación de las mujeres en los Consejos de Administración de las empresas pese a lo que reconoce la Ley de igualdad, en determinados puestos de trabajo nos enfrentamos a la denominada “brecha salarial”, la iniciativa empresarial de las mujeres también es muy reducida, el desempleo afecta en mayor medida a las mujeres, la incidencia de la pobreza en las mujeres es superior, etc. Similar panorama nos encontramos en el ámbito de la política: en la última legislatura se ha alcanzado cierta paridad gracias, entre otros factores, al sistema de cuota introducido por la Ley 3/2007. Sin embargo, los altos cargos de los Ministerios, del Banco de España, del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo, por citar algunos ejemplos, siguen siendo ajenos, en su mayoría, a las mujeres.

A lo largo de las líneas que siguen trataremos de analizar de forma breve el papel importante, que puede desempeñar nuestro sistema fiscal, desde una perspectiva de género, en el desarrollo de un nuevo Estado de bienestar que tome en consideración el papel de las mujeres tanto en la familia como en el mercado (ambas fuentes generadoras de riqueza y de bienestar)⁵. Para alcanzar este objetivo, siguiendo la estrategia del principio transversal del *Gender Mainstreaming*⁶, es preciso analizar y, en su caso, remover aquellas medidas e institutos jurídicos que impiden la igualdad de género. En este mismo sentido, entendemos que resulta necesario fomentar (también a través de una política tributaria activa) otros modelos de familia que tienen un papel fundamental en la actualidad y en los que, según las estadísticas, las mujeres tienen una mayor presencia (este es el caso de las familias monoparentales).

Además, la igualdad de género, desde el punto de vista fiscal, no solamente puede ser alcanzada o favorecida a través de la vía de los ingresos públicos sino también a través del gasto público. En este sentido, en los últimos años ha cobrado importancia los denominados presupuestos con perspectiva de género a los que haremos una referencia, siquiera de forma breve, en el último apartado de nuestro trabajo.

⁵ Como afirma Carbajo Vasco “la existencia de “sesgos de género” en los sistemas tributarios es algo conocido desde hace tiempo por la doctrina internacional”. “Impuestos y género, algunas reflexiones”, *Crónica Tributaria*, número 132, 2009. Pág. 88.

⁶ Es la ONU la que plantea la Estrategia del *Gender Mainstreaming* (este concepto aparece por primera vez en la Cuarta Conferencia Mundial sobre la Mujer celebrada en Beijing en 1995) como premisa para evitar la pobreza y el hambre, hacer frente a la exclusión social sufrida por las mujeres y lograr una globalización más justa para todos.

En virtud de dicha Estrategia el ámbito de actuación es doble: por un lado, deben detectarse las situaciones de desigualdad entre hombres y mujeres (diagnóstico) y, por otro, deben diseñarse las políticas orientadas a la igualdad y al empoderamiento de la mujer (tratamiento).

2. La introducción de la perspectiva de género en el ámbito de los impuestos. En especial, en el IRPF

Vamos a centrarnos en este apartado en uno de los impuestos directos en el que mayor representatividad tiene la perspectiva de género, como es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como principal impuesto de nuestro sistema tributario y en el que ya desde sus orígenes ha quedado representada la preocupación del legislador por la protección de la familia. Ello no quiere decir, sin embargo, que no sea posible también el análisis de otros impuestos desde una perspectiva de género. En efecto, también existen otros impuestos directos e indirectos en los que se contienen medidas diversas de especial interés desde la perspectiva citada⁷. Pero, como decimos, nuestro interés se centra ahora en el análisis del IRPF en el que, desde una perspectiva de género, nos encontramos, principalmente, con dos bloques de medidas.

1. Un primer bloque sería el de aquellas medidas directas que tratan de favorecer el acceso de las mujeres al mercado laboral, a través del establecimiento de dos deducciones estatales (a favor de la maternidad y por nacimiento o adopción) y a través de la presencia cada vez mayor de deducciones autonómicas.

La duda que suscitan estos beneficios directos es la coherencia del propio sistema fiscal ya que los requisitos establecidos por el Estado o por las CCAA para poder disfrutar de estas deducciones difieren de forma notable. Sería recomendable en nuestra opinión cierta homogeneización ya que de ella depende, en cierto modo, la claridad de los fines u objetivos del legislador. Igualmente, surge la duda de su efectividad ya que en muchos casos estas deducciones se desvinculan de la capacidad económica o de la realidad social de la mujer perceptora. Así, no se toma en consideración, por ejemplo, a las familias monoparentales formadas por mujeres (que en nuestro país representan un alto porcentaje).

En otros casos, las deducciones resultan ser menos beneficiosas, justamente, para las mujeres en una situación más débil económica y laboral. Este es el caso de la deducción por maternidad que, al tener un tope cuantitativo perjudica justamente a las mujeres cuyas contribuciones a la Seguridad Social hayan sido menores (por percibir ingresos bajos o por haber sido contratadas, por ejemplo, a tiempo parcial)⁸. Conviene tener presente, en este sentido, que el acceso al mercado de trabajo por parte de las mujeres no siempre es fácil. En el mismo sentido, tal y como indican las estadísticas, las mujeres son, en su mayoría, las “beneficiarias” de la contratación a tiempo parcial. Este cúmulo de circunstancias provoca que quizás estos límites cuantitativos resten eficacia a las deducciones fiscales establecidas por el legislador.

2. Un segundo bloque de medidas contenidas en el IRPF son aquellas que dan relevancia fiscal a las diferentes relaciones económicas surgidas en torno al matrimonio (tanto su constitución como su disolución). Se trata de medidas aparentemente neutras pero que, sin embargo acaban perjudicando a las mujeres. Es decir, medidas que, sumadas a otros factores relativos a la realidad femenina, incurrir en una discriminación indirecta de las mujeres. En este sentido, conviene

⁷ Para un análisis de estas medidas, puede verse el trabajo de Cazorla Prieto, L. M.^a y Chico de la Cámara, P.: “Igualdad y políticas tributarias”, en la obra colectiva *Estudios interdisciplinarios sobre igualdad*, Iustel, 2010, págs 601y ss.

⁸ Véase el trabajo de y de Cubero Truyo y Jiménez Návas: “El tratamiento de la mujer en el IRPF”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 322, pág. 75;. En el mismo sentido, véase el trabajo de García Calvente y Ruiz Garijo “Reflexiones acerca de la introducción de la perspectiva de género en el sistema fiscal español: ¿modelo androcéntrico o modelo eficaz para alcanzar la igualdad de género”, en la obra colectiva *Derecho, Género e Igualdad*. Grupo Antígona, UAB, 2010, pág. 111.

recordar cómo la Directiva 2006/54/CE, de 5 de julio de 2006, relativa a la aplicación del principio de igualdad de oportunidades e igualdad de trato entre hombres y mujeres en asuntos de empleo y ocupación, en su artículo 2, así como el artículo 6 de la Ley 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, define la discriminación indirecta como *“la situación en que una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros sitúan a personas de un sexo determinado en desventaja particular con respecto a personas del otro sexo, salvo que dicha disposición, criterio o práctica pueda justificarse objetivamente con una finalidad legítima y que los medios para alcanzar dicha finalidad sean adecuados y necesarios”*⁹.

Nos centraremos, de esta forma, en dos medidas que, en nuestra opinión, terminan discriminando, de forma indirecta, a las mujeres. La primera, la regla de individualización de rentas contenida en el artículo 11.2 de la Ley del Impuesto según la cual “Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción”. En este sentido, en aquellos matrimonios en régimen de sociedad de gananciales en las que solamente trabaja uno de los cónyuges, los rendimientos del trabajo le serán imputados solamente a dicho cónyuge. Al otro cónyuge que se encarga del trabajo doméstico, se le invisibiliza y a efectos fiscales no se le imputa rendimiento alguno a pesar del régimen económico matrimonial de sociedad de gananciales¹⁰.

El trabajo doméstico no se entiende retribuido en nuestro IRPF, ni siquiera en aquellos matrimonios constituidos en sociedad de gananciales y a pesar de que el artículo 6.5 de la Ley del Impuesto disponga que “Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital”¹¹. En el mismo sentido, resulta llamativo que en el caso de separación o divorcio la persona a cuyo favor se reconoce una pensión compensatoria (normalmente es la mujer que renuncia a su vida laboral y se dedica al trabajo doméstico) tendrá que tributar como un rendimiento del trabajo. En definitiva, a la luz de lo anterior, conviene que reflexionemos sobre si dicha regla de individualización de las rentas de trabajo, en matrimonios cuyo régimen económico es el de sociedad de gananciales, junto al hecho de que el trabajo doméstico, al día de hoy sigue correspondiendo principalmente a las mujeres, resulta discriminatoria para las mismas, con alcance indirecto, y, por tanto, contraria al Derecho interno y a la Directiva 2006/54/CE, de 5 de julio.

Una segunda medida sobre la que debemos reflexionar desde el punto de vista de la perspectiva de género, como medida carente de neutralidad y con efectos desfavorables para las mujeres es el régimen de tributación conjunta¹². El primer problema con el que

⁹ Por el contrario, la discriminación directa» se define como *“la situación en que una persona sea, haya sido o pudiera ser tratada por razón de sexo de manera menos favorable que otra en situación comparable*.

¹⁰ Fuenmayor Fernández, A., Granell Pérez, R. e Higón Tamarit, F. destacan cómo las rentas del trabajo producidas dentro del hogar “no son producidas e intercambiadas en el mercado, no se monetizan y, por tanto, no son gravadas por el IRPF”. “La deducción para madres trabajadoras: un análisis mediante microsimulación”, *Boletín económico de ICE*, número 2874, 2006.

¹¹ Ello a pesar de que en el ámbito autonómico ya existan algunas experiencias a la hora de cuantificar el trabajo doméstico a través de las denominadas Cuentas Satélite. Este es el caso del País Vasco (http://www.eustat.es/estadisticas/idioma_c/tema_158/opt_1/ti_Cuenta_satelite_del_trabajo_domestico/temas.html), Galicia (http://www.ige.eu/web/mostrar_actividade_estadistica.jsp?idioma=es&codigo=0311005) o Madrid.

¹² Sobre el particular puede verse mi trabajo sobre “Tributación conjunta y sesgos de género”. *Nueva fiscalidad*, número 7, 2006.

nos enfrentamos, y que tiene relevancia desde el punto de vista de la igualdad de género, es el concepto de unidad familiar. El artículo 82 de la Ley regula dos tipos de unidades familiares: a) el modelo tradicional de familia integrada por los cónyuges no separados legalmente junto a los hijos menores que vivan con ellos y junto a los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada; b) en los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos (menores dependientes o mayores de edad incapacitados judicialmente) que convivan con uno u otro. En este sentido, se echan en falta no solamente otras unidades familiares no constituidas en torno al matrimonio (por ejemplo, el de dos hermanas que conviven juntas) sino también el de otros modelos familiares que han surgido en los últimos años y a los que también debería dárseles la opción por la tributación conjunta (este es el caso de las parejas de hecho).

El segundo problema observado en el régimen de tributación conjunta versa sobre los efectos que el mismo tiene sobre el acceso de la mujer al mercado laboral. De este modo, la tributación conjunta desincentiva el trabajo femenino fuera del hogar¹³. Como es sabido, la tributación conjunta se traduce en un régimen de acumulación de rentas de forma que, teniendo en cuenta la progresividad del impuesto, no resulta beneficioso para aquellas unidades familiares en las que ambos cónyuges obtienen rentas elevadas (pudiendo llegar a tributar hasta un 43 por 100).

De acuerdo con lo que se acaba de señalar, quienes realmente resultan favorecidas por el citado régimen son aquellas unidades familiares en las que solamente obtiene rentas uno de los cónyuges. Si observamos las estadísticas, comprobamos que este hecho se produce en aquellas unidades familiares en las que la mujer se encarga del trabajo doméstico¹⁴. Para este tipo de unidades familiares, el tipo medio de gravamen es más reducido que si la esposa trabajara fuera del hogar y obtiene rentas. Además, las reducciones por percepción de rendimientos del trabajo o por rendimiento de actividades económicas (artículos 20 y 32.2 de la Ley, respectivamente) para determinados niveles de renta pueden ser también mayores¹⁵. Por último, es posible la

¹³ Véase a Gustafsson, S.S.: “Impacto de género de los Impuestos sobre la Renta. Desincentivos al trabajo de las mujeres producidos por la tributación conjunta”, en la obra colectiva *Política fiscal y género*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 63.

¹⁴ Como recuerda Carbajo Vasco “nuestra “tributación conjunta”, no lo olvidemos, fue creada (...) para proteger a un modelo de familia centrado en un marido generador de la mayor parte de las rentas y una mujer, cuyos ingresos o tenían un carácter marginal para el presupuesto familiar o directamente entraban en el mercado de trabajo sumergido y, en consecuencia, no se declaraban en el gravamen”. “La tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la igualdad de género. Algunas reflexiones”, en la obra colectiva *Política fiscal y género*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

¹⁵ Al respecto señala Pazos Morán lo siguiente: “si cada contribuyente pudiera aplicarse esa reducción a los rendimientos de su propio trabajo independientemente de los rendimientos de su cónyuge, esta desgravación constituiría un mecanismo que mitigaría, en parte, el efecto desincentivador del trabajo de las mujeres casadas que produce la tributación conjunta. Sin embargo, en caso de tributación conjunta, el importe de la reducción se determinará en función de la cuantía conjunta de los rendimientos netos del trabajo de todos los miembros de la unidad familiar... sin que proceda multiplicar el importe de la reducción resultante en función del número de miembros de la unidad familiar perceptores de rendimientos del trabajo’ (Agencia Tributaria, 2003). Es decir, una mujer casada con un hombre que gana más de 8.500 euros, y que se incorpore al mercado de trabajo, no podrá desgravar ya absolutamente nada por su propio salario. Al contrario, su salario originará una penalización, pues disminuirá la desgravación ‘familiar’ por rendimientos del trabajo en lugar de aumentarla”. “Género e Impuesto sobre la Renta (IRPF) en España. Propuestas para la Reforma”, en la obra colectiva *Política fiscal y género*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 106.

aplicación de lo que se ha denominado como “desgravación por esposa dependiente” (la aplicación del mínimo exento adicional en el caso de tributación conjunta, en los términos previstos en el artículo 84.2 de la Ley)¹⁶.

Curiosamente, lo que se acaba de exponer fue ya advertido hace más de 20 años por el Tribunal Constitucional. En su Sentencia 45/1989 realizaba para aquél entonces una declaración importantísima al reconocer la incidencia que el sistema mismo tiene sobre la división de trabajo en el seno del matrimonio y, en particular, sobre el acceso de los cónyuges al mercado de trabajo, es decir, en la práctica, sobre la influencia que el sistema puede ejercer sobre la opción de la mujer entre el trabajo en el hogar o su incorporación al mercado de trabajo¹⁷. En tiempos algo más recientes, el legislador del año 2006 afirma en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006 que “La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante, se mantiene su tratamiento actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges”.

En definitiva, en nuestra opinión, habría que plantear una futura supresión del actual régimen de tributación conjunta en tanto que resulta un régimen que discrimina indirectamente el trabajo de las mujeres en los términos que se acaban de exponer¹⁸.

3. Los presupuestos públicos en clave de género

No solamente los incentivos fiscales existentes en los impuestos pueden desempeñar una función importante en el fomento de la igualdad sino también, tal y como se está demostrando en los últimos años, a través de la figura del gasto público. En este sentido, se ha acuñado la categoría de los presupuestos públicos en clave de género entendidos como aquellos presupuestos cuya finalidad es poner de manifiesto la brecha existente en materia de igualdad de género así como analizar si los contenidos de las políticas públicas y los recursos destinados a su puesta en marcha son adecuados. Estos presupuestos ponen el acento en el gasto público (aunque sin perder de vista, tampoco, la brecha existente en materia de ingresos públicos) garantizando que los fondos públicos se empleen de forma más ecuánime desde de la óptica del género. Como recuerda Bellamy, “no se trata de ver si se está empleando igual cantidad de fondos en mujeres que en hombres, sino si el gasto es adecuado para las necesidades de las mujeres y los hombres”¹⁹.

Los presupuestos de género reflejan los compromisos de los poderes públicos con la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres. De esta forma, la equidad del gasto público contemplada en el artículo 31.2 de la Constitución Española incluye, también, la

¹⁶ *Ibidem*, pág. 98.

¹⁷ Bien es cierto que posteriormente no se ha repetido este planteamiento de forma tan explícita en sentencias que versaban sobre tributación conjunta. En la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 12 de mayo, se afirmó que la regla de imputación de rentas del trabajo discrimina a las unidades familiares en las que sólo hay un perceptor de renta respecto a aquéllas en que obtienen ingresos dos o más de sus miembros. Posteriormente no se encuentra una referencia similar en las Sentencias 47/2001, de 15 de febrero, 212/2001, de 29 de octubre y 21/2002, de 28 de enero.

¹⁸ A favor de la supresión también se muestran Cubero Truyo y Jiménez Návas: “El tratamiento de la mujer en el IRPF”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 322, pág. 95.

¹⁹ “Documento de información para la Red informal de expertos en presupuestos de género del Consejo de Europa”, Grupo de presupuestos de mujeres del Reino Unido (*Women’s Budget Group*). 2002.

igualdad en el gasto público desde una perspectiva de género²⁰. De acuerdo con esta idea, la actual Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, establece en su artículo 15 que los poderes públicos deben incorporar el principio de igualdad de trato y oportunidades entre mujeres y hombres en la definición y presupuestación de políticas públicas en todos los ámbitos. En el mismo sentido, su artículo 19 que “Los proyectos de disposiciones de carácter general y los planes de especial relevancia económica, social, cultural y artística que se sometan a la aprobación del Consejo de Ministros deberán incorporar un informe sobre su impacto por razón de género”²¹.

A la luz de lo anterior, un presupuesto público en clave de género debe cumplir los siguientes objetivos:

- Promover la conciencia de los poderes públicos sobre el impacto de género de los ingresos y de los gastos públicos.
- Tomar en consideración las necesidades de las mujeres así como la realidad en la que se encuentran: cómo son ellas las que se encargan de las tareas de cuidado y del trabajo doméstico; las que se enfrentan a las discriminaciones y a las dificultades en ámbito laboral, social y en el acceso a posiciones de poder, las que más riesgo tienen de caer en situaciones de exclusión social, etc.
- Contribuir a reducir las desigualdades de género con una distribución más ecuánime de los recursos financieros;
- Reforzar la transparencia en el empleo de los recursos públicos.
- Por último, averiguar en qué medida el compromiso de los entes públicos por la igualdad de género es efectivo o, si por el contrario, sus resultados no son satisfactorios.

En definitiva, también a través del cumplimiento de los objetivos que se acaban de enunciar, objetivos propios de un presupuesto público en clave de género, se puede materializar, especialmente, el nuevo papel y el protagonismo de las mujeres en el Estado de bienestar del futuro. En definitiva, permitir que la población femenina contribuya plenamente al proceso de crecimiento y desarrollo socioeconómico de un país.

²⁰ En este sentido se pronuncia Fernández Amor, J.A. y Sánchez Huete, M.A.: “La realización del principio de igualdad de género por medio de la extrafiscalidad y el gasto público” en la obra colectiva *Derecho, Género e Igualdad*. Grupo Antígona, UAB, 2010, pág. 118.

²¹ Bien es cierto que esta exigencia de los Informes sobre el impacto de género ya se contenía en la Ley 30/2003, de 13 de octubre, sobre medidas para incorporar la valoración del impacto de género en las disposiciones normativas que elabore el Gobierno. Sea como fuere, como recuerda Carbajo Vasco, se llegó incluso a afirmar que la Ley de Presupuestos no estaba incluida en la Ley del 2003 y, por tanto, no resultaba obligatorio realizar un informe sobre el impacto de género de los citados presupuestos. En la actualidad la exigencia citada tampoco se ve colmada de forma satisfactoria con el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis del impacto normativo. En él se indica que en el informe del impacto por razón de género “se analizarán y valorarán los resultados que se puedan seguir de la aprobación del proyecto desde la perspectiva de la eliminación de desigualdades y de su contribución a la consecución de los objetivos de igualdad de oportunidades y de trato entre mujeres y hombres, a partir de los indicadores de situación de partida, de previsión de resultados y de previsión de impacto recogidos en la Guía Metodológica a que se refiere la disposición adicional primera”. Sin embargo, como señala el citado autor, en dicho reglamento se contienen algunas especialidades en relación con la ley de presupuestos. Conferencia, amablemente cedida por el autor, sobre “El uso de la perspectiva de género en el presupuesto de gastos fiscales español”, impartida en las *Jornadas Internacionales sobre Igualdad de Género y Políticas Públicas*, organizadas por la Universidad de Málaga durante los días 23 a 25 de febrero de 2010.

A PROPÓSITO DE LA DETERMINACIÓN DE LA “BASE DE LA SANCIÓN” CONFORME AL ARTÍCULO 8 DEL REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

J. Alberto Sanz Díaz-Palacios*

Universidad de Castilla-La Mancha

El concepto de “base de la sanción” tiene una importancia capital en el ámbito tributario sancionador y, especialmente, debido a la generalización del sistema de autoliquidaciones, por lo que respecta a la infracción consistente en dejar de ingresar dentro de plazo la deuda que debería resultar de una autoliquidación (artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). Lo cierto es que la base de la sanción es un elemento esencial en el análisis la mencionada infracción, y permite además determinar la multa pecuniaria concreta, multa que se calcula aplicando a dicha base el porcentaje de sanción que en cada caso corresponda.

La determinación de la base de la sanción puede revestir cierta complejidad debido a la concurrencia de cantidades regularizadas sancionables y no sancionables, así como por la regularización simultánea de elementos relativos a la base y de elementos relativos a la cuota. En este contexto, se requiere una formulación que permita establecer el importe de la referida base.

Dispone el artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario¹ (artículo relativo al cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria) que, cuando de la regularización administrativa resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción se obtendrá multiplicando la cantidad a ingresar por un coeficiente, cuya determinación regula el citado precepto. En síntesis, dispone la norma que ese coeficiente se obtiene multiplicando por 100 el resultado de una fracción cuyo numerador está integrado por los incrementos sancionables en cuota, o en la cantidad a ingresar, y los incrementos sancionables en base (éstos últimos multiplicados por el correspondiente tipo de gravamen –“si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional”–, o bien por el tipo de medio de gravamen –“si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa”–), y cuyo denominador está integrado por todos los incrementos (sancionables y no sancionables) en cuota, o en la cantidad a ingresar, y por todos los incrementos (sancionables y no sancionables) en base (éstos otros multiplicados por los tipos que corresponda, como en el caso anterior). Añade a continuación el precepto que ese coeficiente se ha de expresar redondeado con dos decimales.

Pues bien, cabe afirmar que el referido artículo emplea de un modo confuso el término “coeficiente”, ya que califica como tal el resultado de multiplicar por 100 el cociente de la fracción aludida. En puridad, ese resultado (el producto en cuestión) sería un porcentaje. Por tanto, el Reglamento general del régimen sancionador tributario habría

* El autor agradece a don Miguel Nombela López, Administrador Civil del Estado, su inestimable apoyo en la elaboración de este trabajo. No obstante, las opiniones vertidas en él han de imputarse exclusivamente al autor.

¹ Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

incurrido en una imprecisión conceptual; de ahí las diferentes interpretaciones a las que se presta el texto normativo, interpretaciones que tienen incidencia, en último término, en un mayor o menor importe de la base de la sanción y, por ende, de la multa que haya de satisfacer el obligado tributario.

Sirva como ejemplo de esto que decimos el siguiente supuesto extraído del *Dossier Práctico Francis Lefebvre de Sanciones Tributarias y Actuaciones Inspectoras*, 2005², marginal 1730, supuesto al que se da una resolución que incidiría en la literalidad del artículo 8 del Reglamento, el cual, insistimos, emplea el término “coeficiente”: “La Administración tributaria, al regularizar el IS [Impuesto sobre Sociedades] de un contribuyente, aumenta la base imponible en 10.000€ (de los cuales, 8.000€ corresponden a ventas ocultas y el resto deriva de una interpretación equivocada pero razonable de la norma) y disminuye las deducciones del ejercicio en 3.000€, de los cuales sólo 2.000€ son sancionables”. En dicho *Dossier*, se ha propuesto la solución que sigue (aplicando el antiguo tipo general del Impuesto sobre Sociedades: 35 por 100):

- Regularización administrativa: $10.000 \times 0,35 + 3.000 = 6.500\text{€}$.
- Coeficiente aplicable: $(8.000 \times 0,35 + 2.000) / (10.000 \times 0,35 + 3.000) = 0,74$.
- Base de la sanción: $6.500 \times 0,74 = 4.810\text{€}$.

Llamamos la atención del lector sobre los siguientes aspectos de esta resolución: a) el resultado de la fracción prevista en el artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario se ha redondeado con dos decimales; y b) el resultado de dicha fracción no se ha multiplicado por 100, ni antes ni después de su redondeo, y ello a pesar del tenor literal de la disposición reglamentaria: “el coeficiente [...] se determinará multiplicando por 100” el resultado obtenido. Lo cierto es que, *a priori*, parece un contrasentido multiplicar por 100 para, seguidamente, efectuar una división entre ese mismo importe (división a la que no alude expresamente el referido artículo 8, pero que sería preciso efectuar en ese caso de cara al cálculo de la base de la sanción).

La interpretación que sustenta este *modus operandi* encontraría apoyo en las siguientes precisiones contenidas en el marginal aludido; allí leemos: “Un porcentaje es el resultado de multiplicar por 100 una fracción. Ese resultado se sitúa entre el 0 por 100 y el 100 por 100. Un coeficiente es un tanto por uno. Se sitúa entre el 0,00 y el 1,00”. Concluyen los autores de la obra en cuestión: “El RSAN (Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario) utiliza de forma imprecisa estos términos cuando dispone que el coeficiente se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción”.

Tomaremos ahora como referente un supuesto planteado en términos análogos a los del anterior, pero en cuya resolución aplicaremos, en cambio, el tipo general de gravamen vigente hoy en el Impuesto sobre Sociedades (30 por 100). Nos servirá para resaltar algún otro aspecto de nuestro análisis. Imaginemos, pues, que la Administración procede a regularizar la situación tributaria de cierta entidad por lo que respecta a ese Impuesto. Supongamos que la base imponible declarada se incrementa en 6.000€ (4.000€ tienen su origen en ventas ocultas y 2.000€ traen causa de una interpretación razonable de la norma por parte del obligado tributario). Figurémonos que la regularización minora también las deducciones en la cuota practicadas por la entidad, y ello en 1.400€ (lo cual resulta sancionable en cuanto a 700€). En la misma “línea interpretativa” recién expuesta, la base de la sanción se determinaría como sigue:

² Autores (todos ellos figuran como Inspectores de Hacienda): Mariano Fortuny Zaforteza (quien aparece además como coordinador técnico de la obra), Manuel Armijo Torres, Elena de Casso Castillo y Susana Arrieta Blanco.

- Regularización administrativa: $6.000 \times 0,3 + 1.400 = 3.200\text{€}$.
- Coeficiente aplicable: $(4.000 \times 0,3 + 700) / (6.000 \times 0,3 + 1.400) = 0,59$ (redondeado con dos decimales).
- Base de la sanción: $3.200 \times 0,59 = 1.888\text{€}$.

Ahora bien, el artículo 8 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario respondería a una concepción distinta, y es que, como hemos dicho, en puridad cabe afirmar que contempla la aplicación de un porcentaje. Por tanto, en ese mismo ejemplo que acabamos de plantear, la base de la sanción se vería incrementada con respecto a la que hemos obtenido (lo cual no significa que de esta otra concepción resulte siempre una mayor base de la sanción). Exponemos seguidamente la resolución conforme a ese otro criterio interpretativo del que hablamos (no perdamos de vista aquí que, según el artículo 8, procede multiplicar por 100 el resultado de la fracción a la que el precepto se refiere):

- Regularización administrativa: $6.000 \times 0,3 + 1.400 = 3.200\text{€}$.
- Coeficiente aplicable: $(4.000 \times 0,3 + 700) / (6.000 \times 0,3 + 1.400) = 0,59375$; $0,59375 \times 100 = 59,38$ por 100 (redondeado con dos decimales).
- Base de la sanción: $3.200 \times 0,5938 = 1.900,16\text{€}$.

Llamamos la atención del lector sobre los siguientes aspectos de esta resolución: a) el resultado de la fracción prevista en el artículo 8 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario se ha multiplicado por 100; y b) el producto obtenido se ha redondeado con dos decimales. Nótese que, como consecuencia de esta segunda operatoria, el coeficiente aplicable a la regularización practicada ha pasado de ser 0,59 a establecerse en 0,5938. En definitiva, conforme al primer *modus operandi* para la resolución del supuesto, la base de la sanción resultaba de cuantía inferior y, por ende, también el importe de la sanción pecuniaria que hubiera de satisfacerse (sin embargo, repetimos que no necesariamente obtendremos una menor base de la sanción aplicando el primer modo de resolver expuesto). En este caso concreto, el contribuyente de nuestro ejemplo podría tener, pues, interés en que se le aplicase ese *modus operandi* (el primero). Pero insistimos en que, a pesar de su imprecisión terminológica, la normativa acogería el último criterio aludido. Procede invocar, en apoyo de esta afirmación, las fórmulas establecidas en el propio Reglamento para expresar la incidencia, sobre la base de la sanción, de la ocultación, de las falsedades documentales o de la incorrecta llevanza de libros y registros.

La Ley General Tributaria contempla las consecuencias de la mayor o menor incidencia de esas circunstancias (ocultación, etc.) sobre la base de la sanción, y lo hace concretando dicha incidencia en unos porcentajes que, conforme al Reglamento general del régimen sancionador tributario (artículos 10, 11 y 12), se obtienen de multiplicar por 100 el resultado de unas fracciones en cuyos numeradores aparecen los incrementos relativos a la ocultación (cuando se determina la incidencia de ésta sobre la base de la sanción), los relativos a la incorrecta llevanza de libros y registros (si es ésta la circunstancia que se analiza) o los relativos a las falsedades documentales (si se trata de determinar el peso específico de las mismas sobre la base de la sanción). Los denominadores de las referidas fracciones incluyen todos los incrementos sancionables que concurran en el análisis concreto de cada una de esas circunstancias. Se ha de precisar que, en los numeradores y denominadores, los incrementos en la base se multiplican por el correspondiente tipo de gravamen (si “se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional”), o por el tipo medio que proceda (“si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa”). Pues bien, cabe concluir que el Reglamento incurriría, también en este caso, en una imprecisión terminológica, al

establecer que el “coeficiente” para determinar la incidencia (en la base de la sanción) de las circunstancias aludidas se obtendrá multiplicado por 100 el resultado de la fracción ante la que nos encontremos. Realmente, ese resultado (el producto obtenido) sería un porcentaje; y es éste el que se ha de contrastar con la baremación (insistimos: baremación *porcentual*) prevista en la Ley General Tributaria.

Recordemos, sin ánimo de exhaustividad, que según el artículo 184, apartado 2, de la citada Ley, concurre ocultación cuando la incidencia de la deuda derivada de dicha circunstancia “en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100”; el apartado 3, letra b), de ese mismo artículo, considera medios fraudulentos “el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción”; asimismo, el artículo 191 de la Ley General Tributaria establece que será grave la infracción consistente en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, “cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 e inferior o igual al 50 por 100 de la base de la sanción”. No se precisan más ejemplos para concluir que la formulación contenida en el Reglamento general del régimen sancionador tributario lleva a determinar *porcentualmente* la incidencia que, sobre la base de la sanción, tienen las circunstancias aludidas. Se trata, pues, de obtener unos porcentajes que han de contrastarse con los contenidos en la Ley General Tributaria a los efectos correspondientes. Y siendo esto así, la propia coherencia interna del sistema diseñado aconseja abandonar una interpretación conceptual diferente en cuanto a la determinación de la base de la sanción.

Parece acertado, en aras de esa coherencia interna, que el mismo criterio interpretativo por el que se tome partido coincida en cuanto a la determinación de la base de la sanción y en cuanto a la evaluación del peso específico que (en cada caso concreto) tengan las circunstancias concurrentes mencionadas (ocultación, incorrecta llevanza de libros o registros, falsedades documentales).

Proponemos, pues, una resolución distinta para el supuesto numérico recogido en primer lugar (*vid. supra*). Recordemos que en él la Administración Tributaria regularizaba el Impuesto sobre Sociedades de cierto sujeto pasivo: a) aumentando la base imponible en 10.000€ (8.000€ sancionables y 2.000€ derivados de una interpretación razonable de la norma); y b) disminuyendo las deducciones en cuota del ejercicio en 3.000€ (sólo por 2.000€ se era merecedor de sanción). Aplicaremos también ahora el antiguo tipo general del Impuesto sobre Sociedades (35 por 100).

- Regularización administrativa: $10.000 \times 0,35 + 3.000 = 6.500\text{€}$.
- Coeficiente aplicable: $(8.000 \times 0,35 + 2.000) / (10.000 \times 0,35 + 3.000) = 0,738461538$; $0,738461538 \times 100 = 73,85$ por 100 (redondeado con dos decimales).
- Base de la sanción: $6.500 \times 0,7385 = 4.800,25\text{€}$.

Subrayamos que, en este caso concreto, la base de la sanción es menor que la obtenida conforme a la primera operatoria empleada. Los 4.810€ anteriores dan paso ahora a 4.800,25€. Pero, como ya hemos advertido, no es posible concluir que, en todo caso, la aplicación de este otro método de resolución tendrá ese efecto reductor.

Para terminar, instamos a un mayor rigor técnico-jurídico de la normativa tributaria, lo cual se hace especialmente necesario (por su posición jerárquica en el sistema de fuentes) en cuanto a las disposiciones con rango de ley o de decreto; y ello en aras del principio de seguridad jurídica, pilar esencial de nuestro ordenamiento.