

DOCUMENTOS

.P.O.: 634-13-034-2

JORNADAS SOBRE MERCADO INTERIOR Y DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Dirección: *Saturnina Moreno González*
Francisco José Nocete Correa
José Alberto Sanz Díaz-Palacios

Universidad de Castilla-La Mancha

DOC. n.º 15/2013



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

PONENCIAS

Nulidad de actos y normas tributarias por efecto del Derecho de la UE: retroacción de actuaciones y devolución de ingresos tributarios indebidos, por ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ

El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado, por DAVID ORDÓÑEZ SOLÍS

El deber, la elusión y el fraude fiscales: algunas reflexiones sobre un debate eterno. Una perspectiva europea, por DONATO RAPONI

Impuesto sobre el Valor Añadido y mercado interior: la posibilidad de que España aplique un IVA del 10 por 100 en el régimen especial de las agencias de viajes, por JOSÉ ALBERTO SANZ DÍAZ-PALACIOS

Mercado interior y principio de proporcionalidad, por JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

COMUNICACIONES

¿Se encuentran obligados los Estados miembros a facilitar a los ciudadanos vías efectivas destinadas a articular su derecho a la reparación de los daños y perjuicios sufridos?, por JUAN CALVO VÉRGEZ

La incidencia de la libertad de circulación de capitales en la normativa tributaria de los Estados miembros, por OLGA CARRERAS MANERO y SABINA DE MIGUEL ARIAS

El *tax lease* español como ayuda de Estado, por ESTELA FERREIRO SERRET

Las ayudas de Estado de naturaleza fiscal en la realización del mercado interior. Breve aproximación a la relación entre las ayudas de Estado y las libertades de circulación, por LEOPOLDO GARCÍA GUIJO

Derecho a circular y residir libremente en la Unión Europea y cobro de pensiones públicas: cuestiones laborales y fiscales, por JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

Consideraciones sobre el *soft law* comunitario, por ISAAC MERINO JARA

Sanciones en sentido no técnico y Derecho de la Unión, por ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO

El intercambio de información entre Estados al servicio de las libertades comunitarias, por MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ

Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación de los tributos en la Unión Europea y en el ámbito internacional, por CARMEN URIOL EGIDO

INTRODUCCIÓN

ESTUDIOS SOBRE MERCADO INTERIOR Y DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Los estudios sobre mercado interior y Derecho de la Unión Europea objeto de publicación en estas páginas son fruto de las Jornadas que, sobre esa temática, se han celebrado en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Castilla-La Mancha, en Toledo, los días 28 de febrero y 1 de marzo de 2013, con el objetivo de reflexionar sobre el papel que ha correspondido a la fiscalidad en el establecimiento de dicho mercado (cuando se cumple el vigésimo aniversario de su creación). El análisis se ha centrado en los mecanismos jurídicos que han permitido consolidar el proyecto europeo inicial, planteando la necesaria revisión de los principios del Derecho delimitadores del alcance del mercado interior, y analizando las propuestas que pudieran servir para lograr una mayor integración del mismo, de cara a la plena efectividad de las libertades europeas.

En esas Jornadas han participado diferentes especialistas en la materia, procedentes de los ámbitos académico y judicial, del ejercicio profesional, así como de la Comisión Europea, lo que, sin duda, ha enriquecido el debate y ha permitido constatar la trascendencia práctica de los temas abordados.

Las Jornadas, dirigidas por Saturnina Moreno González, Francisco José Nocete Correa y José Alberto Sanz Díaz-Palacios, profesores de la referida Universidad castellano-manchega y coordinadores de esta publicación, se enmarcan en el proyecto europeo “The Impact of European Union Law on the Power of Taxation of Members States” (200100-LLP-1-2011-1-ES-AJM-MO), dentro del Programa “Jean Monnet Modules”, financiado por la Dirección General de Educación y Cultura de la Comisión Europea.

Lógicamente, el contenido de las ponencias y comunicaciones presentadas se sitúa dentro del contexto temporal y jurídico en el que se han celebrado dichas Jornadas. Destacamos que durante el proceso editorial ha aparecido en el BOE de 6 de julio de 2013 el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

PONENCIAS

Nulidad de actos y normas tributarias por efecto del Derecho de la UE: retroacción de actuaciones y devolución de ingresos tributarios

ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ

(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

SUMARIO

1. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN. 2. LA INTANGIBILIDAD DEL ACTO FIRME Y EL EFECTO DE LA COSA JUZGADA. 3. RECAPITULACIÓN. 4. UNA VÍA DE SOLUCIÓN: LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. 5. LAS CRÍTICAS A LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL. 6. LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL, ES AJENA AL ÁMBITO DE LA COSA JUZGADA Y DEL ACTO ADMINISTRATIVO FIRME. 7. EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR EFECTO DE SENTENCIAS DEL TJUE. 8. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2010.

1. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN

Se pide mi opinión a propósito de los efectos que los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) producen sobre los actos firmes en materia tributaria, y la que seguidamente voy a exponer diferirá en poco de la expresada por voces autorizadas en la materia como la de nuestro moderador, Francisco Nocete expuesta en la obra colectiva *Derecho comunitario y procedimiento tributario*.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a través de sus pronunciamientos, ha venido remitiéndose a las disposiciones del Derecho interno de los Estados miembros para posibilitar la revisión de los actos firmes y la de aquellos otros con valor de cosa juzgada cuya validez ha quedado en entredicho como consecuencia de una sentencia declarativa de que, tales actos, han sido dictados contraviniendo las disposiciones del Derecho comunitario o Derecho de la Unión como se viene llamando desde el Tratado de Lisboa, destacándose en dichos pronunciamientos que, ello debe ser así, ante la ausencia de un procedimiento propio del Derecho de la Unión que habilite la revisión de tales actos administrativos y sus efectos correspondientes.

En consecuencia y debido a las razones que seguidamente expondré, la conclusión que debe alcanzarse después de mi intervención, es la necesidad de apremiar a las instancias competentes de la Unión Europea, para que aprueben las disposiciones reguladoras de ese procedimiento especial de revisión de actos firmes en materia tributaria, determinando las condiciones en que puede ser instruido, los límites que han de ser observados para proceder a la revisión de actos firmes, y las consecuencias o efectos que deriven de su revisión. Ello ha de ser así, ante la insuficiencia de las normas de derecho interno, al menos de las recogidas en nuestro ordenamiento jurídico, para remover los actos firmes en materia tributaria con reposición de las situaciones jurídicas indebidamente declaradas.

Conforme a nuestro derecho interno, la posibilidad de someter a revisión actos firmes en materia tributaria consecuencia de una sentencia del TJUE declarando la incorrecta aplicación en los mismos del Derecho comunitario atraviesa estos dos posibles caminos, o bien, se acude a las disposiciones reguladoras de los recursos especiales de revisión de actos tributarios, en particular, a la declaración de nulidad de pleno derecho (artículo 217 LGT) y a la revocación de actos tributarios (artículo 219 LGT), así como al recurso extraordinario de revisión (artículo 244 LGT); o bien, se sigue el criterio mantenido por nuestro Tribunal Constitucional en punto a la revisión de actos firmes en materia tributaria consecuencia de sentencias dictadas declarando la inconstitucionalidad de una ley que, como es sabido y, sobre todo, a partir de su sentencia 45/1989, de 29 de febrero, instauró el sentido de los efectos prospectivos de sus sentencias imposibilitando remover aquéllos anteriores a su pronunciamiento por efecto de la seguridad jurídica. Sin perjuicio de la senda así marcada en punto a la revisión de actos firmes, no es posible dejar de lado la que se ha venido abriendo desde el año 2000 hasta la fecha,

propiciada por la doctrina consolidada del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad patrimonial del Estado por efecto de nulidad de las leyes, doctrina que se ha visto respaldada por la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, resolviendo una cuestión prejudicial, la primera planteada por el propio Tribunal Supremo, en la que el Tribunal de Luxemburgo, apelando a los principios del Derecho de la Unión de la equivalencia y la efectividad, extiende a sus pronunciamientos los efectos de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por efecto de la nulidad de las leyes. Sentencia que ha supuesto el cambio de criterio de las seguidamente pronunciadas por nuestro Tribunal Supremo, con exponente de las mismas en la dictada con fecha 17 de septiembre de 2010 (RJ 2011\679) y continuadas por las de 3 de diciembre de ese mismo año (RJ 2010\8363), de 13 de diciembre, también, de 2010 (RJ 2010\8374), 23 de diciembre de 2010 (2011\680).

Siguiendo este guión, se desarrollará a partir de ahora, el hilo de mi intervención.

2. LA INTANGIBILIDAD DEL ACTO FIRME Y EL EFECTO DE LA COSA JUZGADA

La firmeza de los actos administrativos es manifestación de seguridad jurídica y expresa la condición de que el acto administrativo declarativo de derechos subjetivos ha ganado ese estado por no haber sido recurrido en tiempo y forma legales, de modo que ya no puede ser objeto de impugnación alguna, administrativa ni jurisdiccional. Se trata, por lo tanto, de actos que habiéndose consentido por su destinatario no cabe frente a ellos vía alguna de recurso, deviniendo la firmeza de ese acto por el simple hecho de haber quedado agotados los plazos previstos legalmente para su impugnación, de donde se deriva que la condición de su firmeza viene determinada por las exigencias de la seguridad jurídica.

Otro tanto puede afirmarse del efecto de la cosa juzgada (materia o formal) que viene también determinada por exigencias del principio de seguridad jurídica, de suerte que en un Estado de Derecho, la vía de acceso a los recursos debe tener un límite para que las controversias no se vean dilatadas indefinidamente en el tiempo, de modo que, llegados al recurso que les pone fin, a su dictamen deben someterse las partes sin posibilidad de revocación de lo así dictado por el último Tribunal que decida la cuestión debatida.

Consecuentemente, resultando ser el acto administrativo firme y la cosa juzgada consecuencias de la aplicación del principio de seguridad jurídica, es la certeza de las relaciones jurídicas la que impide que pueda removerse el sentido de lo dictado a través de los procedimientos administrativos consentidos y de las sentencias judiciales que agotan sus diferentes instancias a pesar de que, los actos declarativos de derechos y las sentencias que los confirman, se hayan basado en una errónea interpretación de la norma aplicable al caso, o bien, en ley o norma viciada de nulidad.

a) La revocación de los actos administrativos firmes en Derecho tributario

Sin perjuicio de las exigencias del principio de seguridad jurídica en relación con los efectos de firmeza de los actos administrativos, nuestro ordenamiento jurídico permite removerlos en circunstancias muy singulares que vienen propiciadas, bien por la nulidad radical del acto firme, bien, por su posible revocación.

Las causas de *nulidad radical* se identifican con aquéllas en las que el acto que gana firmeza resulta ser contrario a derecho afectando el vicio advertido en su composición a una aspecto tan relevante de su existencia que se manifiesta como un acto grosero, repudiable, que merece el desprecio radical por contrario a principios esenciales de lo jurídico, y por lo tanto de su declaración de nulidad absoluta, razón por la que para proceder a su revisión no existe límite temporal, es decir, que no es transcendente que las situaciones consolidadas por el acto radicalmente nulo se encuentren ya prescritas. En consecuencia, cuando se detecta un acto tributario viciado de nulidad absoluta, debe quedar expulsado del ordenamiento jurídico instando un procedimiento especial de revisión de nulidad de pleno derecho en los términos que previene el artículo 217 LGT que, no obstante, tasa o limita las causas de declaración de la nulidad absoluta de los actos firmes de naturaleza tributaria limitándolas a la de actos que lesionan derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; los dictados por órgano manifiestamente incompetente; los de contenido imposible; los pronunciados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; aquellos por los que se adquieren derechos o facultades careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición; y cualquier otro

acto expresamente establecido en una disposición con rango de ley. Los motivos establecidos para declarar la nulidad absoluta de un acto firme en materia tributaria, en la práctica, hace inviable una declaración de nulidad radical de tales actos por efecto de una sentencia del TJUE, dado que, expresamente, no se recoge como causa determinante de un vicio nulidad absoluta. Sería deseable una modificación de las causas declarativas de la nulidad absoluta de los actos tributarios firmes para introducir la propiciada a través de pronunciamientos del TJUE, siendo así que los motivos de declaración de nulidad radical quedan abiertos a su posible consideración por una norma de rango legal que expresamente los prevea, pero hasta tanto no se promueve una modificación legislativa en tal sentido, remover actos firmes tributarios con causa en un pronunciamiento de vulneración del Derecho de la Unión es una solución no prevista para promover ese procedimiento especial de revisión, y siendo así que en sus sentencias el Tribunal de Luxemburgo se remite al Derecho interno de cada Estado para que sus efectos lo sean con carácter retroactivo hacia actos firmes y consentidos, hoy por hoy, nuestro ordenamiento jurídico no permite remover actos firmes con fundamento en su nulidad declarada por el Tribunal de Luxemburgo.

La segunda vía por la que, a través de nuestro Derecho interno, es posible la modificación de actos tributarios firmes y consentidos consistiría en instar un *recurso especial de revocación* del acto viciado conforme a las previsiones del artículo 219 LGT. Señala este precepto, que la Administración Tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando se haya producido indefensión a los interesado en la tramitación del procedimiento de que se trate.

De los tres motivos admitidos legalmente para promover este recurso especial de revisión, entiendo, que solamente la primera podría dar entrada a la revisión de un acto firme de naturaleza tributaria con causa en una sentencia del TJUE declarativa de la vulneración del Derecho de la Unión. En efecto, a través de la sentencia así dictada que, ha de recordarse ahora, tiene efectos meramente declarativos de la indebida aplicación del Derecho de la Unión en el Derecho interno y por ello mismo, expande sus efectos a situaciones ya consolidadas por la firmeza de los actos ilegalmente dictados con anterioridad al pronunciamiento judicial, se hace patente que el acto firme y consentido por el contribuyente se trata de un acto que ha infringido manifiestamente la ley, no la ley interna, sino la forma en que se ha aplicado o interpretado al trasluz de las normas del Derecho comunitario, lo que pone de relieve la ilegalidad del acto así dictado por infractor del Derecho de la Unión, abriéndose la posibilidad de su corrección instruyendo un recurso especial para la revocación del acto infractor de la ley.

No sería posible fundamentar este recurso especial de revisión alegando que la sentencia declarativa de la vulneración del Derecho comunitario es circunstancia sobrevenida que afecte a una situación particular, primero, porque es dudoso que el dictado de una sentencia pueda ser considerado como "circunstancia sobrevenida" en los términos expresados en el precepto legal estudiado; segundo, porque la circunstancia sobrevenida, según el artículo 219 LGT, debe afectar a una situación jurídica particular y es evidente que la sentencia del TJUE que declara vulnerado el Derecho comunitario afecta solamente a la persona que la promueve a la que solo alcanzaría el efecto revocatorio de su pronunciamiento, sin posibilidad de extender dicho efecto a actos firmes y consentidos que afecten a derechos subjetivos de terceras personas.

El tercero de los motivos que propician la instrucción de este procedimiento especial de revisión, tampoco sería de aplicación a los pronunciamientos hechos por el Tribunal de Luxemburgo, porque quedar referida a una supuesta indefensión del contribuyente causada como consecuencia de la tramitación de un procedimiento tributario.

Por lo demás, ha de recordarse ahora, que el procedimiento especial de revisión está sujeto a plazos de sustanciación que quedan condicionados por el plazo de prescripción, en el sentido de que no podrán ser objeto de revocación aquellos derechos, declarados a través de actos administrativos firmes, que hayan prescrito por el transcurso de cuatro años (artículo 66 LGT).

A la limitación temporal para promover este recurso especial, debe añadirse una dificultad, dado que, a mi modo de ver y frente a la opinión autorizada de otros autores, el de revocación es un procedimiento que se instruye de oficio, no a instancia de parte. Bien es verdad que el particular puede incitar la actuación administrativa ejercitando un derecho de petición para que se instruya procedimiento de tal naturaleza, pero lo cierto es que solamente corresponde a los órganos de la Administración

iniciar un procedimiento de tales características. Así cabe deducirlo del tenor literal del propio artículo 217 LGT cuando, el apartado 1, arranca diciendo “La Administración tributaria podrá revocar...” para, después, en su apartado 3 confirmar que: “El procedimiento de revocación se iniciará *siempre* de oficio...”. Más, si alguna duda cupiese al respecto, la ha venido a despejar el artículo 10.1 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (Real Decreto 520/2005), cuando dice: “El procedimiento de revocación se iniciará *exclusivamente* de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto”. Los términos *siempre* y *exclusivamente* empleados, respectivamente en la LGT y en el Reglamento General de revisión de Actos, entiendo, que pocas dudas ofrecen sobre cómo es posible iniciar el procedimiento especial de revisión para la revocación de actos tributarios.

En este orden de consideraciones, sería deseable la modificación del artículo 219 LGT para atender, entre las posibles causas de revocación de actos tributarios firmes, aquella que viene propiciada por los pronunciamientos del TJUE declarando la violación del Derecho de la Unión por normas de nuestro Derecho interno, o por apreciación incorrecta de sus actos de aplicación.

Entiendo que abriendo esta posibilidad a través del mandato del artículo 219 LGT se alcanzaría una solución siempre beneficiosa para quienes se han visto afectados por la firmeza de actos tributarios contrarios al Derecho comunitario, con independencia de que hubieran sido expresamente recurridos por los interesados invocando tal causa de nulidad y proyectando los efectos de la sentencia del TJUE a situaciones anteriores firmes y consolidadas. Se trataría de una situación beneficiosa tanto para los interesados como para la Administración autora de los actos ilícitos, por lo siguiente:

En primer lugar, porque la revisión de lo actuado se produciría de oficio y prescindiendo de su situación de firmeza.

En segundo lugar, porque quienes se vieran afectados por el pronunciamiento del TJUE no tendrían por qué haber litigado sobre la validez del acto tributario contrario al Derecho de la Unión, requiriendo sencillamente una sentencia declarativa de la indebida aplicación de la norma interna contrastada con su forma de ser interpretada por el Derecho de la Unión.

En tercer lugar, la revocación de los actos tributarios así dictados tendría un límite temporal, el de la prescripción de los derechos declarados a través de los que han ganado firmeza, como respeto al elemental criterio de la seguridad jurídica.

Así pues, a mi modo de entender, resultará más oportuna la modificación de actos firmes tributarios por efecto de una sentencia del TJUE a través de una modificación de las causas de interposición del recurso de revocación de actos tributarios, que la apuntada a través de la declaración de nulidad de pleno derecho de dichos actos y por la misma causa establecida en el artículo 217 LGT. Así lo creo, porque en la mayor parte de las ocasiones, los pronunciamientos del TJUE declarando la vulneración del Derecho de la Unión por normas del Derecho interno, no tendrá como causa una razón de nulidad absoluta sino de mera anulabilidad del acto tributario contrario al Derecho comunitario, resultando ser el de revocación un procedimiento más adecuado para la consecución del fin pretendido, a saber, que el acto firme y consentido pueda ser removido en su composición y anulado, para que de ese modo, quede abierto el procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto en el artículo 221.2 LGT. A lo dicho, ha de añadirse que para instar el procedimiento de nulidad de pleno derecho requiere el dictamen favorable del Consejo de Estado, lo que supone una dificultad añadida para declarar la nulidad radical de un acto tributario firme, aunque cuando el pronunciamiento de nulidad tuviere su causa en una sentencia del TJUE bien podría eliminarse el dictamen del Consejo de Estado como requisito ineludible para instar ese procedimiento.

A propósito del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, no lo he considerado como procedimiento especial a través del que se puedan remover actos firmes tributarias con causa en sentencias del TJUE declarando la vulneración del Derecho comunitario por el Derecho interno, porque entiendo que una vez que a través de una sentencia de esas características se declara la incorrecta aplicación de la norma interna que contraviene el Derecho de la Unión, ya habría quedado reconocido a través de ella el derecho a la devolución, y en los términos que previene el artículo 221.2 LGT lo pertinente es ejecutar en sus términos el sentido de esa resolución judicial procediendo a la devolución de lo indebidamente ingresado sin necesidad, por ello, de instar procedimiento para el reconocimiento de que se ha producido un ingreso indebido, habida cuenta que dicha declaración ha venido dada por el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo.

A lo razonada ha de agregarse que, siendo el devolución de ingresos indebidos un procedimiento que puede instarse en el plazo de prescripción de cuatro años, lo usual es que el acto determinante de un ingreso indebido se haya consolidado en el tiempo por efecto de la prescripción de suerte que, al dictarse la sentencia del TJUE declarando el vicio de nulidad por contravenir el orden comunitario, la mayor parte de los actos dictados al amparo de la norma vulneradora del Derecho de la Unión, hayan generado la prescripción del derecho a solicitar lo ingresado con fundamento en ellos.

Por último, en nuestro Derecho interno, además del procedimiento de nulidad de pleno derecho y del procedimiento de revocación de actos tributarios, es posible la corrección de los que hayan ganado firmeza por contrarios al ordenamiento jurídico (también de las resolución de los tribunales económico-administrativos), instando un *procedimiento extraordinario de revisión* en los términos previstos en el artículo 244 LGT que circunscribe la viabilidad de este recurso extraordinario a las siguientes causas: a) Cuando aparezcan de documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación en el momento de dictarlos y que evidencien el error cometido. b) Que al dictar el acto o resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución. c) Que el acto o resolución se haya dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

Parece evidente que de las tres posibles causas que invitan a la promoción del recurso extraordinario de revisión en materia tributaria, el dictado por el TJUE de una sentencia declarando la vulneración de las normas comunitarias por el Derecho interno, pudiera ser tenida en consideración dentro de las primeras causas señaladas en el artículo 244 LGT, entendiendo que la referida sentencia se trataría de un documento de valor esencial para la decisión del asunto y posterior al acto firme que se recurre con fundamento en la referida sentencia del Tribunal de Luxemburgo que evidencia el error cometido al aplicar el Derecho interno. Por mi parte, solo cabe hacer un reparo a este modo de razonar, consistente en que, nuestro Tribunal Supremo ha puesto en cuestión que una sentencia dictada por órgano jurisprudencial pueda tener el carácter de “documento” a los efectos de instar un recurso extraordinario de revisión.

El Tribunal Supremo, desde su lejana en el tiempo, sentencia de 5 de marzo de 1985 (RJ 1985\1513), pasando por las de 29 de octubre de 1997 (RJ 1997\9247), 11 de febrero de 1999 (RJ 1999\1211), ha venido sosteniendo que las sentencias –al igual que los autos y providencias– no tienen el carácter de documentos en los que sea posible fundamentar un recurso extraordinario de revisión con causa en error producido en la resolución cuya rescisión se pretende, doctrina que aún quedando referida al recurso de revisión en sede jurisdiccional fundamentado en el artículo 102 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, bien pudiera resultar de plena aplicación también al mandato del artículo 244 LGT dada la similar literalidad de los términos de uno y otro precepto legal. Y debe negarse a las sentencias la condición de documentos en los que fundar un recurso extraordinario de revisión porque a través de sus pronunciamientos los órganos judiciales, también actúa así el TJUE, se limitan a emitir el juicio que merece el conflicto que se somete a la consideración del juzgador declarando si el acto revisado se ajusta, o no, a derecho, pero de sus razonamientos no es posible deducir la existencia de prueba alguna que acredite la existencia de error en el contenido de una resolución administrativa ajena al proceso seguido para enjuiciar el acto al que la sentencia queda referida. Con todo, la posible incoación de un procedimiento extraordinario de revisión de los actos firmes en materia tributaria por el dictado de una sentencia del TJUE que declara violado el Derecho de la Unión, quedaría expedita a expensas de la valoración que el órgano de revisión haga de la prueba aportada y consistente en la citada sentencia del Tribunal de Luxemburgo.

b) El efecto prospectivo de las sentencias del TC

Tampoco ayuda a la posible revisión de actos tributarios firmes por efecto de sentencias dictadas por el TJUE, la doctrina abierta por nuestro Tribunal Constitucional a propósito de los efectos que cabe deparar de sus pronunciamientos de inconstitucionalidad.

Debe indicarse como premisa que las sentencias del Tribunal Constitucional sobre inconstitucionalidad son meramente declarativas de la nulidad de las leyes, no constitutivas de su vicio de nulidad, porque la ley declarada inconstitucional se halla viciada desde su vigencia, no como consecuencia del

pronunciamiento del intérprete de la Constitución. Siendo este el sentido de sus pronunciamientos, sus efectos deberían tener carácter expansivo no ya hacia situaciones futuras sino también a las pretéritas, porque la obscenidad del acto administrativo dictado basándose en una ley vulneradora del texto constitucional resulta ser de tal grado que, como respuesta a lo actuado, solo es permisible su expulsión del ordenamiento jurídico como si, jurídicamente hablando, tal acto obsceno, nunca hubiera existido, ordenando la reposición de las situaciones jurídicas creadas al amparo de la ley inconstitucional. Así parece desprenderse de la lectura del artículo 39.1 LOTC al decir que: “*Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, ..*”. bien es verdad que, de su dictado, no se deduce que los efectos de esa declaración de nulidad deban retrotraerse en el tiempo hacia actos ya firmes, pero tal parece que debiera ser la consecuencia anudada a la nulidad radical por inconstitucionalidad de la ley en que se fundamenta el acto tributario dictado. Asimismo, el artículo 40.1 LOTC proscribía que las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las leyes permitan la revisión de procesos fenecidos mediante sentencias dictadas con fuerza de cosa juzgada, salvo en procedimientos fundados en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado.

La tendencia prospectiva de los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad tiene su punto de partida en la STC 45/1989, de 29 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad de la Ley reguladora del IRPF que obligaba a los contribuyentes unidos por matrimonio a formular declaraciones conjuntas por el Impuesto y proyectó sus efectos, además de a la situación jurídica determinada cuya constitucionalidad fue objeto de amparo, hacia las situaciones de futuro proclamando, así, los efectos *ex nunc* de su pronunciamiento, sin que pudieran verse afectados por él aquellas liquidaciones tributarias por IRPF que hubieran ganado firmeza, efectos prospectivos de su sentencia que defendió el TC con fundamento en el principio de seguridad jurídica, pues de permitirse la revocación de las liquidaciones tributarias firmes anteriores a su pronunciamiento de inconstitucionalidad se colocarían en mejor posición aquellos contribuyentes que, habiéndose aquietado ante la situación declarada consecuencia de la ley inconstitucional, verían repuesta su situación jurídica, frente a quienes habiéndose opuesto a ella de forma expresa con la interposición de recursos en vía jurisdiccional concluyeron con sentencias judiciales firmes con valor de cosa juzgada que, conforme a las previsiones del artículo 40.1 LOTC, resultarían inamovibles por efecto de la inconstitucionalidad declarada.

A mi modo de ver, en el fondo de la decisión adoptada por el TC a propósito de los efectos prospectivos de su sentencia en punto a la inconstitucionalidad declarada del régimen de tributación conjunta en el IRPF, se hallaba el quebranto económico que supondría para la Hacienda Pública la atención a las multitudinarias reclamaciones que, al amparo de aquel pronunciamiento, se instarían en revisión y revocación de los actos de liquidación tributaria fundados en ley inconstitucional.

Aunque la inconstitucionalidad del sistema obligatorio de declaración conjunta en el IRPF en casos de contribuyentes unidos en régimen de matrimonio fue consecuencia de la interposición de un recurso de amparo por quien, entendía, que injustamente había sido tratado por la normativa rectora del Impuesto, y no con causa en un recurso de inconstitucionalidad de la ley reguladora del IRPF, creo que los resultados gravosos del efecto prospectivo de la sentencia citada, hubieran podido mitigarse si, al tiempo de haberse deducido aquel recurso de amparo que denunciaba la desigualdad en el tratamiento tributario de los contribuyente unidos en régimen matrimonial frente a los que no lo estaban, hubiera pervivido el efecto suspensivo de las leyes recurridas de inconstitucionalidad hasta tanto no sobreviniere sentencia declarativa de su legalidad, recurso previo de inconstitucionalidad que desapareció de nuestro marco jurídico como consecuencia del abuso que de él se hizo por parte de los grupos parlamentarios de la oposición cuando deducían recursos de inconstitucionalidad frente a la leyes aprobadas por el Parlamento a instancia del partido gobernante.

Pero al margen de estas consideraciones, es lo cierto que tras la STC 45/1989, sus sucesivos pronunciamientos a propósito de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias, en raras ocasiones han venido contemplando posibles efectos retroactivos en relación con actos tributarios firmes y consentidos, propiciando de ese modo, un efecto prospectivo, hacia el futuro, de sus consecuencias jurídicas, lo que, en cierto modo, resulta ser contradictorio con el carácter declarativo de las sentencias del Tribunal Constitucional, pues, si es este el carácter de sus pronunciamientos resulta lógico entender que el efecto nulo de la disposición cuya inconstitucionalidad se declara no es consecuencia de la sentencia así dictada, sino defecto intrínseco de la norma enjuiciada que, desde el momento de su vigencia encerraba vicio en su mandato que no tenía por qué ser observado por aquéllos a quienes se dirigía.

No tiene duda de que el criterio así mantenido por el TC ha trascendido al que correspondería derivar de las sentencias del TJUE de modo que, declarada una actuación de la Administración tributaria contraria al Derecho de la Unión por incorrecta aplicación de sus disposiciones en el orden interno e interpuestos los correspondientes recursos de revisión de los actos firmes y contrarios a derecho previamente dictados, los Tribunales nacionales encargados de su revisión, han venido desestimando las pretensiones de los recurrentes, bien por no contar con fundamento que habilite la deducción del recurso interpuesto contra el acto firme y consentido –inaplicación al caso de las causas que permite la promoción de los recursos especiales de revisión en vía administrativa o el extraordinario de revisión–, o bien, han seguido el criterio sustentado por el TC en punto a la declaración de inconstitucionalidad de las leyes y señalado que, al igual que las sentencias del TC, las dictadas por el TJUE deben tener efectos prospectivos sin alcanzar la modificación o rescisión de actos firmes dictados con fundamento en la vulneración del Derecho de la Unión.

3. RECAPITULACIÓN

Según lo señalado hasta aquí, el panorama que en nuestro Derecho interno presenta la posible revisión de actos tributarios firmes por efecto de las sentencias del TJUE declarando la vulneración por el Derecho interno del Derecho de la Unión, no puede ofrecer un aspecto más desolador, dado que, como quiera que en sus pronunciamientos en Tribunal de Luxemburgo se remite al Derecho interno para instar esas vías de revisión de los actos que hayan ganado firmeza, resulta que las posibles articuladas en nuestro Derecho no ofrecen la posibilidad de rescindir los actos tributarios dictados contraviniendo el Derecho comunitario, de una parte, porque ni entre las causas determinantes de la declaración de nulidad de pleno derecho de tales actos, ni entre las que actualmente posibilitan instar un procedimiento de revocación, se contempla expresamente a los pronunciamientos del TJUE declarando la errónea aplicación del Derecho comunitario. Tampoco es posible acudir a un recurso extraordinario de revisión que anule el acto firme o la resolución firme por aparición de documentos posteriores e imposibles de aportar al momento de dictarse el acto contrario al Derecho de la Unión en el que se evidencia el error padecido por el órgano administrativo, en cuanto que, a mi modo de ver, resulta dudoso que las sentencias del Tribunal de Luxemburgo puedan ser tenidas como “documentos” que sirvan como elemento de prueba del error causado en el acto firme o en la resolución administrativa firme y contraria al Derecho comunitario.

Al mismo tiempo, los efectos que nuestro TC predica de sus sentencias en el orden tributario, no invita tampoco a pensar en la expansión retroactiva de sus efectos de inconstitucionalidad, de todo lo cual resulta que el acto administrativo queda consolidado en sus efectos aunque estos lo hayan sido en sentido perjudicial para los intereses de los ciudadanos que, por lo mismo, tiene que pasar y aceptar sus consecuencias aunque hayan sido no deseadas objetivamente hablando.

4. UNA VÍA DE SOLUCIÓN: LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO

Desde el año 2000 hasta el momento en que se escriben estas líneas, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sentado doctrina constante reconociendo la responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes, de modo que, declarada que fuera por el Tribunal Constitucional la inconstitucionalidad de una ley sin que en su pronunciamiento se haya determinado el alcance de sus efectos, corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa como intérprete de la voluntad del legislador, precisar la indemnización que ha de quedar reconocida a quienes se hayan visto afectados por los actos administrativos dictados en aplicación de la ley declarada inconstitucional; ello, además, sin encontrar obstáculo jurídico alguno por razón de la firmeza alcanzada por dichos actos administrativos, e incluso, por la fuerza de la cosa juzgada, que, a juicio del Tribunal Supremo, no son obstáculo insalvable para el reconocimiento del derecho a la correspondiente indemnización con causa en la nulidad de la ley inconstitucional.

Se da la circunstancia, de que toda esta constante doctrina jurisprudencial tiene su origen en reclamaciones formuladas frente a resoluciones del Consejo de Ministros denegando el derecho de los peticionarios a ser indemnizados por razón de la inconstitucionalidad declarada del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre Medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que creaba un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte, envite o

azar, de aplicación a determinadas máquinas recreativas (las máquinas tipo B), a satisfacer en los primeros veinte días del mes de octubre de 1990, precepto que fue declarado nulo por el Tribunal Constitucional en sentencia de 31 de octubre de 1996 debido al efecto retroactivo que entrañaba su aplicación. Por ello, la nulidad de la ley reguladora de este gravamen complementario ha supuesto la devolución de lo ingresado por el mismo, en concepto de indemnización, a quienes se vieron afectados por su aplicación, reconociendo así el Tribunal Supremo, la responsabilidad patrimonial en que ha incurrido el Estado por el hecho de la ley inconstitucional, con independencia de la posible firmeza de aquellos actos de gravamen y de las sentencias pronunciadas confirmando dichas liquidaciones tributarias.

En líneas generales, las bases argumentales de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo declarando la responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes, quedan sentadas en una primera sentencia de 29 de febrero de 2000 (RJ 2000, 2730), que reitera, seguidamente, en otras dos más de 13 de junio de 2000 (RJ 2000, 5939) y 15 de julio de ese mismo año (RJ 2000, 7423), y repite tales argumentos en las de 30 de septiembre de 2000 (RJ 2000, 9093), 20 de enero de 2001 (RJ 2001, 640), 17 de febrero de 2001 (RJ 2001, 69), 3 de marzo de 2001 (RJ 2001, 4717), 17 de marzo de 2001 (recurso 520/1998), 31 de marzo de 2001 (RJ 2001, 4148) y 27 de octubre de 2001 (RJ 2002, 462), entre otras más. Los argumentos en ellas empleados pueden quedar resumidos en los siguientes términos:

Primero, el artículo 9.3 CE reconoce que el propio texto constitucional es garante de una serie de principios, entre los que cita la legalidad, la jerarquía normativa, la seguridad jurídica, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y la responsabilidad de los poderes públicos. Más adelante, el artículo 106.2, declara el derecho de los particulares a ser indemnizados por las lesiones sufridas como consecuencia del anormal funcionamiento de los servicios públicos (responsabilidad objetiva de la Administración Pública); y el artículo 121 establece el derecho de los ciudadanos a ser indemnizados por causa de error judicial o por el irregular funcionamiento de la Administración de Justicia. Es cierto que, el texto constitucional no contiene precepto expreso alguno de similar calado para referirlo a los actos del Poder Legislativo causantes de daños no previsibles en la esfera patrimonial de los individuos, mas, ante el silencio constitucional, el Tribunal Supremo considera, por un lado, que no existe razón alguna que justifique una eximente de dicho Poder en su deber de reparar los daños ocasionados por el hecho de las leyes, eximente que, de ser entendida, sería tanto como admitir que el Estado, como legislador, está por encima de la ley; y de otro, se agarra al mandato del artículo 139.3 de la Ley 30/1992, de 20 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que ordena a las Administraciones Públicas a indemnizar a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos, siempre que el administrado no tenga el deber jurídico de soportarlos, y además, venga así establecida en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos, lo que equivale a sostener que el Estado legislador solo es responsable de su actividad legislativa cuando el reconocimiento a la indemnización venga así establecido en la propia ley que causa la lesión perjudicial.

Segundo. Sentada la cobertura constitucional y legal del deber de indemnización del Poder Legislativo, el Tribunal Supremo sostiene que para poder llegar a declararse este tipo de responsabilidad patrimonial por inconstitucionalidad de la ley, es condición indispensable que la sentencia del Tribunal Constitucional que posterga el mandato legal enjuiciado no determine en su pronunciamiento los efectos de dicha sentencia, es decir, si tales efectos cobran eficacia *ex tunc* y desde el momento en que se produjeron los perjudiciales efectos de la ley constitucional, o los son *ex nunc*, desde el mismo momento en que se hace pública la inconstitucionalidad declarada de la ley enjuiciada.

Porque en dichos supuestos —y esta es la tercera conclusión que se extrae de la comentada jurisprudencia del Tribunal Supremo—, la precisión del alcance de los efectos de la inconstitucionalidad declarada de la ley, corresponde a los Tribunales Jurisdiccionales, más en concreto, a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, como depositaria de la interpretación jurídica de la voluntad del legislador.

Cuarto. Como toda acción indemnizadora toma como causa o fundamento la existencia de un acto antijurídico causante del daño objetivo que debe quedar reparado, el Tribunal Supremo, fundamenta dicha razón de antijuridicidad en aquello que, con fortuna, algún tratadista de Derecho público ha llamado la retórica de la nulidad, según la cual, lo que nulo es ningún efecto produce, de manera que la declaración de inconstitucionalidad de una ley conlleva su nulidad radical y como consecuencia, la de todos aquellos actos singulares que se hayan dictado a su amparo, de suerte que, la declaración

de inconstitucionalidad provoca un efecto contaminante referido a todos aquellos actos dictados al amparo de la ley inconstitucional que, por ello, entiende que han causado un daño cierto, objetivo y, evaluable económicamente, haciéndose necesario el deber de reparación a través de la indemnización correspondiente, previo el ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial.

En quinto lugar, el razonamiento del Tribunal Supremo en la doctrina que se comenta, cierra, aseverando que la referida acción de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador puede y debe ser ejercitada, inclusive, cuando los actos administrativos dictados en aplicación de la ley declarada inconstitucional hayan devenido firmes, y, asimismo, cuando sobre ellos hubiera recaído sentencia con valor de cosa juzgada, lo que equivale a señalar que el ejercicio de esta acción de responsabilidad patrimonial por el hecho de las leyes, ni puede detenerse arguyendo que el acto administrativo consecuencia de la ley inconstitucional ha causado estado en sede administrativa, ni tampoco se detiene ante la fuerza de la cosa juzgada material (imposibilidad de volver a enjuiciar un acto ya encausado), ni de la cosa juzgada formal (imposibilidad de reabrir un proceso ya fenecido).

Inclusive, el Tribunal Supremo, en sus pronunciamientos va más allá alumbrando la posibilidad de que los ciudadanos afectados por los actos administrativos dictados al abrigo de leyes declaradas inconstitucionales, acudan al ejercicio de una acción de nulidad de tales actos, pese a haber sobrevenido sobre los mismos la preclusión de cualquier acción revisora, para, una vez declarada dicha nulidad, proceder a la exigencia de devolución de lo indebidamente ingresado, si el acto nulo fue un acto de liquidación tributaria. Aunque, como también señala el Tribunal Supremo, este procedimiento para la declaración de nulidad del acto administrativo, es posible obviarlo ejerciendo directamente la acción de responsabilidad patrimonial frente al Estado por el hecho de las leyes inconstitucionales.

Finalmente, en cualquier caso, la acción de responsabilidad patrimonial debe ser ejercitada en el plazo de una año a contar desde que se publica en el *BOE* la sentencia de inconstitucionalidad de la ley, con lo que el Tribunal Supremo se acoge a la tesis de la *actio nata* para delimitar el inicio del cómputo del plazo de prescripción del ejercicio de la acción de responsabilidad que, es evidente, no es desde el momento en que se hubiera dictado el acto administrativo en aplicación de la ley posteriormente declarada inconstitucional.

5. LAS CRÍTICAS A LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

La doctrina dictada por el Tribunal Supremo no ha sido pacífica y, ya, en las propias sentencias que la reflejan se deja constancia del voto particular a través del que algunos Magistrados componentes de la Sala, en la votación del fallo, discrepan de la fundamentación jurídica de tales pronunciamientos, haciéndolo, en su esencia, por considerar que no es posible el reconocimiento de una responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes que suponga el restablecimiento de una situación jurídica individualizada que se ha consolidado, haciéndolo, además, sin preservar la firmeza de los actos administrativos que hayan sido dictados en aplicación de la ley inconstitucional y de la cosa juzgada a propósito de dichos actos, con ello, los Magistrados discrepantes niegan que la acción de responsabilidad patrimonial tenga una naturaleza independiente a la propia validez del acto administrativo y resulte ajena al ámbito de la cosa juzgada.

A lo anterior, se une que los votos particulares emitidos en sentido contrario al fallo de la sentencia, consideran que no es posible efectuar un pronunciamiento en tal sentido, sin tener en cuenta lo preceptuado en el artículo 161 CE y artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa cuando señalan que la anulación mediante sentencia firme de una disposición de aplicación general no puede afectar por sí misma a las sentencias o actos administrativos firmes que la hayan aplicado.

A la crítica surgida del razonamiento de alguno de los Magistrados componentes de la Sala sentenciadora, se ha unido la apuntada por prestigiosos tratadistas de Derecho Administrativo (aunque también es cierto que no han faltado opiniones defensoras de la doctrina jurisprudencial). La doctrina científica opuesta al sentir del reconocimiento de una posible responsabilidad patrimonial del Estado legislador por el hecho de las leyes, además de defender que dicha fundamentación jurídica resulta incompatible con los postulados del acto administrativo firme y de la cosa juzgada y que, por ello, no es posible asentar los efectos jurídicos de esa responsabilidad patrimonial sin remover los actos administrativos dictados en aplicación de la ley declarada inconstitucional, ponen en cuestión los efectos de lo que aquí se ha denominado “la retórica de la nulidad radical”, al tiempo que discuten que sea

competente la jurisdicción contencioso-administrativa para entrar a precisar los efectos de la ejecución de una sentencia de inconstitucionalidad, entienden, en suma, que si el Tribunal Constitucional en la sentencia de inconstitucionalidad de una ley nada dice a propósito de la extensión de sus efectos, no corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa precisarlos por tratarse de una cuestión de orden constitucional que excede de las facultades residenciadas en dicha jurisdicción ordinaria. Sostienen, asimismo, que la falta de desarrollo legislativo del principio contemplado en el artículo 9.3 CE a propósito de la responsabilidad de los poderes públicos, impide determinar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por el hecho de las leyes.

De este conjunto de críticas apuntadas, las que considero más dignas de consideración son aquéllas que discrepan por no encontrar desarrollo legislativo al principio de responsabilidad patrimonial del Poder Legislativo señalado en el artículo 9.3 CE; las que mantienen la imposibilidad de declarar la responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes, sin cuestionar la validez de los actos administrativos dictados en aplicación de la ley inconstitucional; y aquellas otras, que destacan la falta de competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa para precisar los efectos derivados de una sentencia declarativa de la inconstitucionalidad de una ley.

El Tribunal Supremo, en sentencias embrionarias de la cuestión, sentencias de 30 de noviembre de 1992 (RJ 1992, 8769) y de 1 de diciembre de ese mismo año (RJ 1992, 1069), afirmó que *“no puede construirse por los tribunales una responsabilidad patrimonial de la Administración por acto legislativo partiendo del principio general de responsabilidad de los poderes públicos consagrado en el artículo 9.3 de la norma fundamental; pero tampoco puede descartarse que pueda existir responsabilidad, aun tratándose de actos legislativos, cuando la producción del daño revista caracteres lo suficientemente singularizados e imprevisibles como para que pueda considerarse intermediada o relacionada con la actividad de la Administración llamada a aplicar la ley”* de tal modo que, *“solo puede apreciarse tal responsabilidad, según el Alto Tribunal, cuando se producen daños o perjuicios en virtud de actos de aplicación de las leyes y existe un sacrificio patrimonial singular de derechos o intereses económicos legítimos que pueden considerarse afectados de manera especial por las actuaciones administrativas anteriores o concomitantes con la legislación aplicable”*.

La primera afirmación del Tribunal Supremo realizada en el sentido de que el artículo 9.3 CE reviste escasa base legal para construir, a través de su declaración programática, una teoría jurídica de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, no está carente de sentido. En primer lugar, porque la formulación de dicho precepto constitucional reconociendo la responsabilidad de los poderes públicos, no deja de ser la confirmación del principio de que todos los poderes públicos ejercitan un poder que no les es propio, sino que pertenece al pueblo, razón por la cual como ejercientes de un poder de otro deben dar cuenta a éste de su gestión y responder de la objetividad de la misma.

Pero en segundo lugar, a diferencia de lo que sucede con la responsabilidad patrimonial de los Poderes Ejecutivo y Judicial, que tiene su especificación constitucional, respectivamente, en los artículos 106.2 y 121 de la norma fundamental como ya ha quedado indicado, la responsabilidad patrimonial del Poder Legislativo por la inconstitucionalidad de las leyes no tiene tratamiento específico en la Constitución. Dichos preceptos constitucionales, tuvieron, además, desarrollo normativo a nivel de ley en los artículos 292 a 297 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del artículo 121 de la Ley de Expropiación Forzosa y artículo 41 de la Ley de Régimen Jurídico del Estado, sin embargo, la responsabilidad del Estado legislador ha quedado huérfana de desarrollo legal conveniente.

Pese a ello, el Tribunal Supremo, en las sentencias objeto de comentario, intenta encontrarlo en el mandato del artículo 139.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando dice: *“Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por aplicación de los actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos”*. Sin embargo, la cobertura de su mandato para declarar una posible responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes, parece insuficiente porque, de un lado, ese mandato se dirige a las Administraciones Públicas, en consecuencia, para que *de oficio* declaren la existencia de dicha responsabilidad y el deber de indemnizar, mientras la responsabilidad patrimonial del Estado legislador reconocida por el Tribunal Supremo se está haciendo a instancia de parte; y de otro lado, el reconocimiento de ese tipo de responsabilidad tiene que venir así reconocido en las propias leyes causantes del daño que los particulares no tuvieran el deber jurídico de soportar, por lo que, si como consecuencia de la aplicación de una ley se causare

una obligación al ciudadano que, posteriormente, quedara acreditado que no tenía el deber jurídico de soportarla, y en dicha ley no estuviera señalada la consecuencia indemnizadora provocada por la exigencia de su aplicación, el perjuicio patrimonial causado por la ley creadora de aquella obligación que no se tenía que soportar quedaría sin restañar porque la propia ley causante del daño no previó su indemnización, con lo cual, además, la ley en cuestión pudiera ser tachada de inconstitucional porque ha provocado un daño no expropiatorio sin prever su reparación.

Es verdad, que frente a semejante razonamiento el Tribunal Supremo ha reparado que si la ley no declara nada sobre dicha responsabilidad, los tribunales quedan facultados a indagar la voluntad tácita del legislador (“ratio legis”) para poder así definir si procede declarar la obligación de indemnizar, argumentando también, como principio irrefutable que *“la ley declarada inconstitucional encierra en sí misma, como consecuencia de la vinculación más fuerte de la Constitución, el mandato de reparar los daños y perjuicios concretos y singulares que su aplicación pueda haber originado, el cual no podía ser establecido a priori en su texto”*. Esto es, el Alto Tribunal da por sentado que la ley declarada inconstitucional ha causado un daño a través de los actos singulares dictados para su aplicación que, por lo mismo, ha de ser objeto de reparación, ello también, con independencia de que la ley inconstitucional tuviera previsto o no la posible indemnización por los daños causados, porque cuando la ley nada dispone en tal sentido, son los tribunales quienes tienen competencia para determinar cuál ha sido la voluntad reparadora del legislador.

Así las cosas, el Tribunal Supremo establece una diferencia entre el supuesto general de responsabilidad del Estado legislador por imposición de un sacrificio singular cuya reparación queda prevista en la propia ley que lo impone (supuesto genéricamente contemplado en el artículo 139.3 de la Ley 30/1992), y aquel otro en que el título de imputación por responsabilidad patrimonial nace de la declaración de inconstitucionalidad de la ley, porque en este último supuesto, *“el Poder Legislativo no está exento de sometimiento a la Constitución y sus actos –leyes– quedan bajo el imperio de la Norma Suprema. En los casos donde la ley vulnere la Constitución, evidentemente el Poder Legislativo habrá conculcado su obligación de sometimiento, y la antijuridicidad que ello supone traerá consigo la obligación de indemnizar. Por tanto, la responsabilidad del Estado-legislador puede tener, asimismo, su segundo origen en la inconstitucionalidad de la Ley”*. Como se aprecia, el Tribunal Supremo en su doctrina, se aparta y opone a aquella otra elaborada en el campo teórico, conforme a la cual, el Estado-legislador se encuentra por encima de la ley y en el ejercicio de su potestad legislativa no debe responder de los daños que pueda ocasionar, y solo es responsable de la antijuridicidad de su ejercicio cuando la norma legal prevea los efectos de su posible inconstitucionalidad, lo cual, dicho de sea de paso, es inviable en la práctica porque toda ley emanada del Parlamento goza de la presunción de constitucionalidad.

Con todo, para el Tribunal Supremo no tiene duda la existencia de una responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes de carácter objetivo, nacida de una actividad antijurídica del Poder Legislativo que genera un derecho a la indemnización como consecuencia de la propia declaración de inconstitucionalidad de la ley, derecho que asiste a quienes se hayan visto afectados por los actos singulares dictados en su aplicación porque el efecto antijurídico de la ley inconstitucional se traslada a esos actos viciándolos de nulidad. Por lo que concluye su razonamiento jurídico en estos términos: *“La determinación del título de imputación para justificar la responsabilidad del Estado legislador por inmisiones legislativas en la esfera patrimonial (que ha vacilado entre las explicaciones que lo fundan en la expropiación, en el silencio legislativo y en la teoría del sacrificio, respectivamente) ofrece así una especial claridad en el supuesto de la ley declarada inconstitucional”*. O sea, en la tesis del Tribunal Supremo, además de una posible responsabilidad de la Administración por razones expropiatorias, además de una causa de responsabilidad patrimonial de la Administración con derecho de indemnización para los administrados en los casos de leyes no expropiatorias que así lo prevean en sus disposiciones, existe una tercera causa originaria del derecho a indemnizar a los ciudadanos fundamentada en la inconstitucionalidad declarada de una ley, porque dicha declaración lleva implícita la antijuridicidad de las lesiones provocadas a través de los actos singulares de aplicación de esa ley.

6. LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL, ES AJENA AL ÁMBITO DE LA COSA JUZGADA Y DEL ACTO ADMINISTRATIVO FIRME

La doctrina construida por el Tribunal Supremo a propósito de la responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes, nace y se consolida como consecuencia de la declaración de inconsti-

tucionalidad del precepto legal que creaba un gravamen complementario de la tasa sobre el juego cuyos actos de liquidación tributaria, al tiempo de ser declarada la inconstitucionalidad de dicho gravamen, unos, habían adquirido la condición de firmes por haber sido consentidos por los contribuyentes, otros, habían sido objeto de recurso de revisión en sede administrativa y posterior jurisdiccional sobre los que recayeron sentencias firmes en sentido desestimatorio (algunas de ellas, en sus pronunciamientos, no vieron procedente formular cuestión de inconstitucionalidad a propósito del citado gravamen complementario), finalmente, no faltaron tampoco contribuyentes que, al ser declarada la inconstitucionalidad del tributo, acudieron en sede administrativa pretendiendo la devolución de ingresos indebidos instando el correspondiente procedimiento especial de revisión, que fue desestimado por haber transcurrido el plazo de prescripción para exigir el reintegro de los ingresos cuya devolución se pedía.

El Tribunal Supremo, al declarar la responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia de la inconstitucionalidad declarada del llamado gravamen complementario de la tasa sobre el juego, precisa el daño objeto de reparación y, atendiendo al principio de total indemnidad que preside el Derecho de responsabilidad, mantiene que la indemnización debe serlo en la cuantía ingresada en su día por los contribuyentes en concepto de cuota tributaria, además de los intereses de demora que se hubieren devengado desde su ingreso hasta el reconocimiento de dicha indemnización. Naturalmente, los críticos con la doctrina jurisprudencial apuntada entienden que a través del ejercicio de esta acción de responsabilidad patrimonial se consigue el mismo efecto que se hubiera alcanzado anulando el acto de liquidación tributaria, solo que ese objetivo se logra sin entrar a revisar dicho acto administrativo y, además, conculcando los efectos propios de la cosa juzgada, y los derivados de la firmeza de los actos administrativos.

No puede entenderse –afirman– que se respete la cosa juzgada en un primer proceso que decidió que la Administración tenía derecho a percibir una determinada deuda tributaria cuando se dicta una segunda sentencia que dice exactamente lo contrario: que el contribuyente tiene derecho a que se le devuelva el importe íntegro de lo pagado, más actualización e intereses. Una sentencia condenatoria a la Administración al pago de unas cantidades deja sin efecto, del todo, a aquellas otras sentencias firmes anteriores que declararon el derecho de la Administración a percibir esas deudas tributarias, por lo que el nuevo fallo ha dejado sin efecto alguno lo fallado en primer término.

Lo denunciado por los críticos con la doctrina del Tribunal Supremo puede apreciarse claramente en los términos de su crítica cuando se trata de la inconstitucionalidad de una ley que generó el ingreso de una deuda tributaria pues, al concretarse la indemnización que materializa la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en la restitución de lo ingresado por el tributo, desde el punto de vista fáctico, se ha recompuesto una situación jurídica individualizada sin someter a revisión el acto administrativo que consolidó aquella situación, vulnerándose, así, los preceptos de nuestro orden jurídico que impiden la revisión de los actos administrativos firmes y aquellos sobre los que haya recaído sentencia firme.

No obstante, la cuestión a considerar es si esa misma situación se reproduce cuando la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes se promueve tras la declaración de inconstitucionalidad de una ley no tributaria -no generadora de una obligación tributaria de pago-; por ejemplo, la STC 292/2000, de 30 de noviembre, declaró la inconstitucionalidad de ciertos artículos de la ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, en cuanto permitían a las Administraciones Públicas la comunicación de ciertos datos individuales que desposeían al ciudadano del control sobre sus datos personales. Pues bien, en la hipótesis de que, al abrigo de esos preceptos legales declarados inconstitucionales, algún dato privativo de la persona se hubiere suministrado a otro órgano de la Administración Pública, el perjudicado por tal evento, bien hubiera podido poner en ejercicio la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes y, a buen seguro, se le hubiera reconocido su derecho a ser indemnizado en un montante económico a precisar por la jurisdicción habilitada para ello, sin perjuicio de que, el derecho a percibir esa indemnización en modo alguno habría procurado el restablecimiento de la situación jurídica individualizada surgida como consecuencia de la aplicación al caso de la ley declarada inconstitucional, porque la violación de la confidencialidad del dato personal ya se habría provocado, la restauración de la situación jurídica protegida sería ya imposible y, tan solo, a quien se hubiera visto afectado por ella correspondería el reconocimiento de una indemnización económica por el daño causado, o lo que es igual, el acto de aplicación de aquella ley inconstitucional queda consolidado, inatacable e inamovible, pero por mor

de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, quien soportó el daño sin tener obligación de sufrirlo, se ve compensado a través del ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial, acción que es independiente de la que pudiera corresponder pretendiendo la revisión de aquel acto surgido de la aplicación de la ley inconstitucional.

Por ello, entiendo, que no está sobrada de razón –aunque sí, falta de motivación suficientemente desarrollada– la afirmación que, en este particular, se recoge en las sentencias del Tribunal Supremo comentadas, cuando se dice que la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador es ajena e independiente de cualquier otra acción encaminada a la revisión del acto administrativo que hubiera sido dictado en aplicación de una ley posteriormente declarada inconstitucional, por lo que el reconocimiento de esa indemnización, ni significa la alteración del acto administrativo que causó el daño que se repara, ni supone transgredir los efectos jurídicos de la cosa juzgada, ni mucho menos, los que derivan de la firmeza de los actos administrativos.

La diferente naturaleza de la acción de responsabilidad y de la acción la revisora de un acto administrativo se pone de manifiesto en que, por medio del ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial se está pretendiendo una indemnización que palie el daño ocasionado como consecuencia de los efectos producidos por la aplicación concreta de una ley declarada inconstitucional; en tanto que, mediante el ejercicio de una acción encaminada a la revisión del acto administrativo dictado en aplicación de esa ley inconstitucional lo que se insta del órgano revisor es la consideración de dicho acto desde el punto de vista de su validez jurídica para que se determine su posible anulabilidad o su nulidad radical, declaración de anulabilidad o nulidad radical que no es posible lograr al momento de ser declarada la inconstitucionalidad de la ley que lo provoca porque, bien por la firmeza del acto de aplicación de la ley inconstitucional, bien, por razón de la cosa juzgada, bien por la prescripción de sus efectos, no sería posible entrar en su revisión.

Dicho en otros términos, mientras que la acción revisora del acto administrativo que se impugne cuestiona su validez en base a posibles comportamientos y actuaciones ilegales del órgano administrativo autor del acto recurrido, la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de las leyes, se funda en el deber de reparar el daño causado basado en la antijuridicidad de la ley que lo ha procurado sin que, por ello, sea objeto de debate o discusión la legalidad de lo actuado por el órgano administrativo en ejecución de la ley inconstitucional. Es la propia inconstitucionalidad de la ley la que motiva el daño causado a través de los actos singulares de aplicación, la que encierra la causa de antijuridicidad que lo ha provocado, y la determinante del deber de indemnizar la lesión soportada por los ciudadanos sin tener el deber jurídico de transigirla.

Anudado a lo que se acaba de señalar, hay que apuntar otra razón para asentar que la acción de responsabilidad patrimonial es una suerte de acción independiente de la que se puede ejercitar pretendiendo la revisión del acto administrativo dictado en aplicación de la ley inconstitucional, y por lo mismo, que su ejercicio resulta ser ajeno al acto administrativo firme y a la cosa juzgada.

Se trata de que el ciudadano no dispone del ejercicio directo de una acción de inconstitucionalidad para cuestionar la validez de una ley, en tanto que sí está en posición de poder recurrir los actos administrativos dictados en aplicación de dichas leyes y, aunque al hilo de su recurribilidad pueda suscitar ante el Tribunal de Justicia el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad de la ley de aplicación, siempre será potestativo del Tribunal su planteamiento, o no, ante el Tribunal Constitucional. La imposibilidad de que el ciudadano pueda ejercitar de manera directa una acción de inconstitucionalidad frente a una ley, le faculta para que, declarada la misma, esté en posición de acudir a la jurisdicción ordinaria en ejercicio de una acción de responsabilidad pretendiendo la reparación del daño ocasionado por la ley inconstitucional.

Así, el Tribunal Supremo ha negado la posibilidad de ejercicio de esta acción de responsabilidad patrimonial por el hecho de las leyes, cuando el daño causado ha tenido su origen en el texto de una norma reglamentaria que ha sido declarada radicalmente nula porque, en este caso, el accionante de responsabilidad patrimonial dispuso de los instrumentos jurídicos adecuados para denunciar la ilegalidad de la disposición reglamentaria, bien, a través de la interposición de un recurso contencioso-administrativo en el que directamente se cuestionara la ilegalidad del reglamento; bien, a través de un recurso indirecto con ocasión de los actos singulares de aplicación de esa disposición reglamentaria. Así lo ha entendido el Tribunal Supremo, por ejemplo, en sentencia de 14 de noviembre de 2006 (RJ2006\9412).

Quiere decir ello, que al entender del Tribunal Supremo, el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por hecho de las leyes solo es concebible cuando quien pretende la indemnización por el daño causado por la norma ilegal, no ha podido disponer de ninguna acción jurídica para hacer patente la nulidad de la norma de aplicación general causante del daño reparable.

En mi opinión, se entiende así mejor el contenido del mandato de los artículos 102.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa al declarar expresamente que cuando se anule en vía administrativa o contencioso-administrativa una disposición administrativa de carácter general (se colige que, por contraria a la Constitución o a la ley), la resolución que así lo acuerde o la sentencia que lo declare no afectará por sí misma a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que la hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales. Es decir, la ley limita los efectos de las resoluciones administrativas y judiciales declarativas de nulidad de las disposiciones generales, excluyendo la derivación de aquéllos respecto de los actos administrativos y sentencias firmes dictados en aplicación de la disposición general anulada porque quienes se han visto afectados por tales situaciones consolidadas, tuvieron oportunidad de denunciar la ilegalidad de la disposición en que se fundaban ejercitando la correspondiente acción revisora de la disposición ilegal y se inhibieron de hacerlo. Por ello también, cuando se recurre una disposición administrativa de alcance general con ocasión de los actos singulares dictados en aplicación de la misma, si se declara la nulidad de la mismas, el efecto de dicha declaración solo afecta a la situación jurídica individualizada del recurrente, sin que se pueda extender *erga omnes*, porque los terceros que se han visto afectados por la aplicación de la norma ilegal, dispusieron de la acción revisora correspondiente para rectificar su mandato y no la ejercitaron. *“En el recurso directo son nulos todos los actos dictados en aplicación de la disposición nula, salvo los que hubieran devenido firmes, administrativa o jurisdiccionalmente. En el indirecto, son todos válidos, excepto el específicamente impugnado”*. (SSTS de 17 de octubre de 1996 [RJ1996, 7276], 7 de febrero de 1998 [RJ 1998, 1368] y 19 de julio de 1999 [RJ 1999,6382]).

En el ámbito del derecho de daños, existe un principio elemental conforme al cual, solo es susceptible de indemnización el daño que resulte ser antijurídico, entendiéndose por tal, el daño que el ciudadano soporta sin tener el deber jurídico de hacerlo. Dicho en sentido contrario, siempre que el ciudadano disponga de una acción jurídica dirigida contra el acto que le pueda causar o le haya causado un perjuicio y no la ejercite, el daño sufrido no podrá ser tachado de antijurídico porque el ciudadano siempre dispuso de la posibilidad de atajarlo a través de su denuncia o impugnación mediante el recurso administrativo o jurisdiccional correspondiente. Sin embargo, cuando el daño se ha producido, por lo tanto, es identificable y susceptible de valoración, y frente al mismo el individuo no ha dispuesto de instrumentos jurídicos para denunciarlo o corregirlo a fin de que pudiera ser reparado, viéndose constreñido a soportar un perjuicio, no ya, sin tener el deber jurídico de hacerlo, sino, además, sin posibilidad de oponerse al mismo, ese daño causado ha de ser calificado de antijurídico y debe ser objeto de reparación a través de la correspondiente indemnización.

Cierto es que frente a la sospecha de la inconstitucionalidad de una ley, el ciudadano a través de los recursos deducidos frente a los actos singulares que se hayan dictado en aplicación de la misma, dispone de la posibilidad de suscitar ante el órgano jurisdiccional sentenciador el posible vicio de nulidad de la ley aplicada a fin de que sea el Tribunal de Justicia competente quien suscite la consiguiente cuestión de su inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Pero, de un lado, no siempre los Tribunales de Justicia se muestran propensos a plantear dicha cuestión ante el máximo intérprete de la Constitución; y de otro, tampoco es posible obligar al ciudadano a recurrir sistemáticamente los actos singulares de aplicación de una ley ante la presunción de su nulidad, por contraria a la norma fundamental. Así pues, es posible concluir sin ánimo de error, que cuando sobreviene la inconstitucionalidad de una ley, sus actos singulares de aplicación han ocasionado un daño antijurídico susceptible de indemnización mediante el ejercicio de la consiguiente acción de responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho de la ley inconstitucional.

Trasladando estas ideas al tema objeto de análisis, dado que nuestro Ordenamiento jurídico no permite al ciudadano el ejercicio de una acción directa frente al Tribunal Constitucional para denunciar la inconstitucionalidad de la ley, cuando dicha causa de nulidad sobreviene y la ley se declara contraria a la norma fundamental, habiéndose visto obligado a soportar los actos singulares dictados en aplicación de dicha ley, está en posición de ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial frente al

Estado legislador para que, a través de ella, se evalúe el daño causado que, por ser individualizado y evaluable, ha de ser objeto de la correspondiente indemnización.

Resumiendo lo dicho, la acción de responsabilidad patrimonial frente al Estado por el hecho de las leyes es ajena e independiente a la acción revisora de los actos administrativos dictados en aplicación de una ley, primero, porque a través de ella solo se pretende la reparación de un daño que el ciudadano no tenía el deber jurídico de soportar, lo que se lleva a efecto a través de la oportuna indemnización.

Segundo, porque a través de la acción revisora del acto administrativo lo que se pretende es su modificación, corrigiendo la situación creada con él, lo que exige su anulación previa.

Tercero, porque la acción de responsabilidad es el instrumento jurídico puesto a disposición del ciudadano frente a la declaración de inconstitucionalidad de una ley, dado que éste no dispone de una acción directa reivindicando una declaración en tal sentido, de manera que, al no poder defenderse frente a la acción aplicativa de la ley, el daño deviene antijurídico.

Finalmente, con la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador se repara un daño causado al ciudadano que no tenía el deber de soportarlo, sin perjuicio de que las situaciones jurídicas individualizadas surgidas de la aplicación de la ley inconstitucional queden inalteradas.

Por todo ello y referido al gravamen complementario de la tasa sobre el juego que ha provocado las declaraciones jurisprudenciales a propósito de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el Tribunal Supremo ha dicho *“el resarcimiento del perjuicio causado por el poder legislativo no implica dejar sin efecto la confirmación de la autoliquidación practicada, que sigue manteniendo todos sus efectos, sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio individualizado, concreto y claramente identificable, producido por el abono de unas cantidades que resultaron ser indebidas por estar fundado aquél en la indebida aplicación por los órganos administrativos encargados de la gestión tributaria de una disposición legal de carácter inconstitucional no consentida por la interesada”* (STS de 14 de diciembre de 2000, RJ 2001, 557).

7. EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR EFECTO DE SENTENCIAS DEL TJUE

El Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de septiembre de 2010 (RJ 2011\679) reiterada en posteriores de 3, 13 y 23 de diciembre de 2010 (RRJJ 2010\8363; 2010\8374; y 2011\680, respectivamente), además de la dictada con fecha 24 de enero de 2011 (2011\892), ha admitido la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado por causa de inconstitucionalidad de las leyes como mecanismo válido también para indemnizar los daños ocasionados a los ciudadanos con causa en la ilegalidad de actos administrativos firmes por contrarios al Derecho de la Unión, cuando así hayan sido declarados por una resolución del Tribunal de Justicia Europeo.

La sentencia citada trae razón de una cuestión prejudicial planteada por el propio Tribunal Supremo ante el de Justicia de la Unión Europea resuelta por éste en sentencia de 26 de enero de 2010 (TJCE 2010\21), en la que por aplicación de los principios de equivalencia y efectividad, considera que el ejercicio de aquella acción de responsabilidad patrimonial con causa en la inconstitucionalidad de las leyes, es instrumento adecuado para lograr la indemnización por los daños causados a los ciudadanos en el Derecho interno por la incorrecta aplicación del Derecho comunitario.

El Tribunal Supremo, se ha visto así en el deber de romper con una reiterada doctrina contraria esta solución, cuyo exponente se encuentra en sus sentencias de 29 de enero de 2004 (RJ 2004\1077) y de 24 de mayo de 2005 (RJ 2005\5408), que han servido de base al Consejo de Ministros para rechazar acciones de responsabilidad patrimonial del Estado por vulneración del Derecho de la Unión como la pretendida en el caso *Transportes Urbanos*, a la que haré referencia inmediata.

Las razones por las que el Tribunal Supremo no admitía esta acción de responsabilidad patrimonial por vicios en la aplicación del Derecho comunitario declarados a raíz de sentencias del TJUE se fundamentaron, en primer término, en que la posible contradicción advertida entre el Derecho comunitario y el Derecho interno es invocable directamente por los particulares ante los Tribunales de Justicia españoles, de manera que, el particular siempre ha estado en posición de recurrir el acto administrativo contrario al orden jurídico comunitario, primero en vía revisora administrativa, y después, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, órganos de revisión que contaban, además, con la posibilidad

de aplicar al caso directamente el ordenamiento comunitario. Esta posibilidad de deducir recursos directos frente a posible ilegalidad de actos internos por vulneración del Derecho de la Unión, no es posible en materia de recursos de inconstitucionalidad de las leyes, lo que diferencia el ejercicio de esa acción de responsabilidad patrimonial en uno y otro caso.

De ese modo, si el recurrente estaba en posición de atacar el acto viciado de anulabilidad en nuestro Derecho interno por contrario al Derecho de la Unión, y se aquietó ante él, consintiéndolo, a juicio de la doctrina señalada del Tribunal Supremo, quedaba impedido para el ejercicio posterior de una acción patrimonial por responsabilidad del Estado en cuanto que, al consentirlo, aquel acto viciado quedó firme, no pudiéndose remover su contenido por efecto del principio de seguridad jurídica, debiendo estar y pasar el ciudadano por soportar los efectos nocivos del acto administrativo irregularmente dictado.

Asimismo, y como segundo motivo de oposición a una indemnización por razón de la responsabilidad patrimonial del Estado con fundamento en la vulneración del Derecho comunitario, sostenía el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, que de existir la responsabilidad patrimonial del Estado, lo sería por infracción de la normativa comunitaria, infracción que se aprecia en sentencia que resuelve una cuestión prejudicial y que, por lo tanto, no acarrea en sí misma la desaparición de la norma del ordenamiento jurídico interno con efectos *ex tunc*, desde su origen, al contrario de lo que sucede con los pronunciamientos de inconstitucionalidad de las leyes, y siempre, independientemente de que a través de los mismos sus efectos se proyecten *ex nunc*, esto es, desde que se produce la declaración de inconstitucionalidad de la ley.

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo, por su parte, desde un tiempo acá, ha venido sentando como doctrina inamovible, que nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho comunitario cuando se den estos tres requisitos:

- 1.º) Que la norma comunitaria conculcada atribuya derechos subjetivos a los ciudadanos.
- 2.º) Que exista una infracción suficientemente caracterizada.
- 3.º) Que exista un nexo de causalidad directo entre la violación de la norma comunitaria imputable al Estado y el perjuicio económico ocasionado a los ciudadanos.

El primero de los requisitos se tiene por cumplido cuando el Derecho interno de un Estado establece criterios de discriminación tributaria contrarios a las disposiciones que rigen en el Derecho de la Unión, o bien, cuando limita las libertades que el Tratado de la Unión reconoce en favor de los ciudadanos, a saber y de modo esencial, la libertad de circulación de mercancías, de personas, de servicios y capitales, que de ese modo se configuran como derechos públicos subjetivos de aplicación directa. Si bien, no debe descartarse cualquier otra vulneración de los derechos subjetivos reconocidos en el Tratado de la Unión en favor de los ciudadanos.

Más complicado resulta, sin embargo, la apreciación del segundo de los requisitos necesarios para poder derivar el ejercicio de una acción por responsabilidad patrimonial del Estado, referido a que la infracción del Derecho de la Unión producida por aplicación del Derecho interno resulte "*suficientemente caracterizada*" expresión con la que, el Tribunal de Justicia alude a que exista una violación grave y manifiesta del ordenamiento comunitario, en suma, que se trate de una infracción relevante por extralimitación del margen de apreciación que corresponde al Estado en la aplicación del Derecho comunitario.

La concurrencia de este requisito ha de enjuiciarse atendiendo al grado de claridad y de precisión de la norma comunitaria vulnerada, de modo tal, que esa vulneración resultará menos ostensible en su apreciación cuando el margen de apreciación de la norma comunitaria por el Derecho interno resulte serlo con criterios de interpretación suficientemente amplios como para llevar a su aplicación a nivel interno de forma contraria a lo previsto en el Derecho de la Unión, en tanto que resultará más fácil demostrar una violación grave y manifiesta del Derecho comunitario cuando sus normas dejen un estrecho margen de interpretación en su aplicación a los Estados miembros, pues la posibilidad de errar en su trasposición al Derecho interno será más sencilla de apreciar. Quiere ello decir que, atendiendo al margen de maniobra otorgado por el Derecho comunitario en la proyección de sus normas a nivel interno, así también podrá ser calificada la gravedad del error padecido por el Estado en la trasposición en su ordenamiento de las previsiones contenidas en las normas comunitarias. Así por ello, cuando un Estado tiene un margen de maniobra muy reducido o inexistente para trasladar a su Derecho interno las disposiciones del Derecho de la Unión, la aplicación de éstas sobrepasando ese límite

perfectamente delimitado por la norma comunitaria constituirá una violación del Derecho de la Unión *suficientemente caracterizada* y con posibilidad de activar una acción por responsabilidad patrimonial del Estado por indebida aplicación del Derecho comunitario.

El tercero de los requisitos que posibilita el ejercicio de esa acción a la que me vengo refiriendo, es el de la existencia de un nexo de causalidad directa entre el incumplimiento imputable al Estado y el daño antijurídico padecido por los particulares. En este particular, debo recordar conforme a la doctrina señalada de nuestro Tribunal Supremo a propósito de la acción de responsabilidad patrimonial por daños antijurídicos, que un daño se entiende que es antijurídico cuando quienes lo han padecido no tenían el deber jurídico de soportarlo, y ha de recordarse ahora, que según criterio de nuestro Tribunal Supremo a propósito del ejercicio de la responsabilidad patrimonial del Estado por causa de inconstitucionalidad de las leyes, no era de apreciar ese daño antijurídico cuando el ciudadano que había soportado el así infringido por una actuación administrativa disponía de los mecanismos jurídicos suficientes para oponerse a su consentimiento, de manera que, siempre que el ciudadano cuente con la posibilidad de reaccionar frente a la actuación administrativa que le resulte dañosa por contrario a Derecho, el daño causado y soportado, no podrá ser tenido como un daño antijurídico puesto que disponía de las vías de impugnación precisas para oponerse al daño producido como consecuencia de la ilegal actuación administrativa.

Como después se verá, no es este el sentir que emana de la jurisprudencia del TJUE que posibilita el ejercicio de la acción por responsabilidad patrimonial del Estado incluso en aquellos casos en que el perjudicado por la actuación administrativa del Estado no haya suscitado una cuestión prejudicial ante el TJUE, ni haya impugnado el acto causante del daño ante las instancias judiciales propias, considerando el Tribunal de Justicia que el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos por un Estado miembro por haber infringido las normas del Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias (STJUE de 9 de noviembre de 1983, asunto 199/82). Si el ciudadano que soporta el daño antijurídico responde ante él deduciendo los oportunos recursos administrativos o jurisdiccionales previstos por el Derecho interno y, se plantea la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo que la resuelve reconociendo el daño antijurídico provocado al ciudadano por actuaciones ilícitas del Estado, lo procedente es que junto a su pronunciamiento la sentencia del TJUE reconozca al recurrente una acción de restitución que deberá consistir en la devolución de lo indebidamente ingresado, en nuestro Derecho interno, a través del procedimiento que se prevé en el artículo 221.2 LGT.

Si, por el contrario, el ciudadano perjudicado por la acción del Estado se aquieta y no la recurre es entonces cuando puede ejercer una acción de responsabilidad patrimonial frente al Estado que ha vulnerado el Derecho comunitario mediante el ejercicio de una acción de indemnización a través de la cual y, como ya antes dejé indicado, no se promueve la alteración del acto administrativo ilícito que queda firme y consentido, sino que se ejercita una acción de indemnización (compensatoria) con la que se pretende reparar el daño causado mediante una prestación pecuniaria que es lógico entender será equivalente a la cuantía de lo indebidamente ingresado más sus intereses de demora, pero que jurídicamente no es identificable con una devolución de ingresos indebidos por nulidad o anulabilidad del acto administrativo causante del ingreso indebido.

Quiere ello decir que cuando la declaración de la vulneración del Derecho comunitario por el Derecho interno es consecuencia de la impugnación en vía administrativa o jurisdiccional del ciudadano que sufre el daño causado, la sentencia del TJUE que así lo reconozca, además de declarar la nulidad del acto recurrido, se remitirá a las disposiciones del Derecho interno para la reparación del daño causado mediante el ejercicio de una acción de restitución que ha de encauzarse por la vía de la devolución de lo indebidamente ingresado. En tanto que, cuando la infracción del ordenamiento comunitario sea declarada por el Tribunal de Luxemburgo, los ciudadanos que se hayan visto afectados por los daños causados por la indebida aplicación de la norma comunitaria, dispondrán de una acción de indemnización, vía declaración de la responsabilidad patrimonial del Estado por efecto de la vulneración del Derecho comunitario, para ver resarcida la lesión de sus derechos subjetivos, ello, en observancia de los principios de equivalencia (la vía indemnizadora no puede ser menos favorable que la ejercitada para casos similares en el Derecho interno) y efectividad (las vías de indemnización no pueden articularse de forma que hagan materialmente imposible el ejercicio de tales acciones).

No obstante, el ejercicio tanto de la acción de restitución como de la acción de indemnización por quienes se han visto perjudicados por la vulneración del Derecho de la Unión no es posible llevarla a

términos sin límites que acoten su posibilidad de prosperar. En este orden de consideraciones, dos son los límites que impedirían el ejercicio de tales acciones resarcitorias, de un lado, el límite temporal en su ejercicio; de otro, el quebranto económico que pudiera suponer para un Estado la materialización del derecho a resarcimiento.

Si la aplicación del principio de equivalencia rector en la aplicación del Derecho comunitario respecto de situaciones contempladas en el Derecho interno, obliga a dar el mismo tratamiento en casos de contravención del Derecho interno causantes a los ciudadanos de un daño antijurídico cuando la vulneración lo haya sido de norma comunitaria, las propias exigencias del principio de equivalencia determinan que los límites temporales que impone el Derecho interno para el ejercicio de las acciones resarcitorias, sean también considerados para la efectividad de dichas acciones con causa en el incumplimiento del Derecho de la Unión.

Si la acción a ejercitar es la de restitución de lo indebidamente satisfecho mediante el ejercicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, a los límites temporales que imponen sus normas rectoras habrá que estar para determinar la posibilidad del ejercicio de esa acción con causa en la conculcación del Derecho comunitario. En este sentido, el artículo 66, letra c) LGT establece un plazo de cuatro años para el ejercicio del derecho a pretender la devolución de lo indebidamente ingresado, por lo que a ese plazo de prescripción habrá que atenerse para la instrucción de ese recurso especial de revisión.

Si, por el contrario, el ciudadano que ha soportado el daño antijurídico pretende su reparación por la vía del ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado que ha contravenido el ordenamiento comunitario, deberá acudir al ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial prevista en el artículo 139 de la Ley 30/1992 que, conforme a lo establecido en el artículo 142.5 de ese mismo cuerpo legal, se trata de una acción que prescribe al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo. Es evidente que en los casos que estamos analizando de incumplimiento de normas fiscales a nivel interno por errónea interpretación del Derecho comunitario, el hecho o acto que motiva la indemnización trae causa de la actuación administrativa que contraviene la norma comunitaria, pero al producirse esa actuación ilegal el ciudadano no está en posición de obtener de inmediato una declaración de nulidad de lo actuado por tal causa sino, tan sólo, de iniciar las vías de recurso para que se declare la ilegalidad del acto dictado, de modo que, en la mayoría de las ocasiones, el plazo de un año de prescripción para el ejercicio de la acción por responsabilidad patrimonial del Estado previsto en el artículo 142.5 de la Ley 30/1992, comenzará a contarse desde que se ponga de manifiesto el efecto lesivo por indebida aplicación del Derecho de la Unión, por ello, desde que se haga pública la sentencia del TJUE declarando la vulneración del Derecho comunitario por parte de la actuación del Estado.

En cuanto al segundo de los límites señalados por el Tribunal de Luxemburgo en orden a la reparación de daños por incumplimiento del Derecho comunitario, el relativo a que la reparación del causado suponga grave quebranto económico para el Estado que ha de reparar el mal causado, ha de ser ponderado en el sentido de que, por un lado, el ejercicio de aquellas acciones restitutorias no coloquen al Estado en una situación de penuria económica de difícil solución; pero de otro, tampoco debe ser utilizado este límite al ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado como una argucia que impida la restitución del daño causado a los ciudadanos por aplicación del principio de efectividad, no resultara que materializado el principio de equivalencia con fundamento a que sea de aplicación al caso la misma solución que está prevista para casos similares en el ordenamiento jurídico interno del Estado, la ejecución de ese principio quede deteriorada o defraudada por inaplicación del principio de efectividad argumentando el detrimento económico a soportar por las arcas del Estado conducente a su enriquecimiento injusto.

8. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2010

Como se ha dicho anteriormente, la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2010, precedente de otra serie de ellas dictadas con el mismo contenido, tiene su antecedente en una cuestión prejudicial planteada por el Alto Tribunal referida al caso *Transportes Urbanos* que cuestionaba la correcta aplicación por la Agencia Tributaria de unas subvenciones en la conformación de la base imponible del IVA, cuestión prejudicial que se resuelve por el TJUE en sentencia de 26 de enero de 2010, donde se sientan estas importantes bases para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por vulneración del Derecho comunitario:

- a) La jurisprudencia comunitaria se erige en revisora de la interna de los Estados expandiéndose su acción revisora a cualesquiera actos, actuaciones administrativas, o resoluciones judiciales del Estado, con independencia, por lo tanto, de que el origen de la vulneración del Derecho comunitario provenga de actos del Poder Legislativo, del Poder Ejecutivo, o del Poder Judicial, destacándose así el papel armonizador de esa jurisprudencia.
- b) Por aplicación del principio de equivalencia ha de extenderse al ámbito del Derecho comunitario la posibilidad de ejercitar una acción por responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vicios de inconstitucionalidad.
- c) El ejercicio de esta acción de responsabilidad patrimonial no debe quedar supeditada al requisito de que una sentencia del TJUE, con carácter prejudicial, declare la existencia de una infracción del Derecho de la Unión. Ello, como consecuencia de la primacía del Derecho comunitario y de los efectos directos de sus normas en el Derecho interno.
- d) Por infracción del Derecho de la Unión debe entenderse tanto la defectuosa transposición de las Directivas comunitarias al Derecho interno, como su inexistencia o traslado tardío; violación de las cláusulas de no discriminación fiscal; la concesión de ayudas fiscales prohibidas, etc.
- e) La acción de responsabilidad es posible ejercitarla para referirla, inclusive, a períodos tributarios prescritos; se haya recurrido, o no, en sede administrativa o judicial el acto causante del daño por infracción del Derecho comunitario; y cualquiera que sea el origen legislativo, ejecutivo o judicial del acto causante del daño resarcible.

No es necesario destacar lo trascendente de la doctrina que se acaba de reseñar en orden al ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por indebida aplicación del Derecho comunitario, de donde, es posible deducir que las puertas que el ordenamiento jurídico interno deja cerradas a una posible devolución de ingresos tributarios tal causa, puede encontrar un camino expedito por la vía del ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado. Con todo, no estaría de más un pronunciamiento a nivel normativa de los órganos competentes de la Unión Europea articulando un procedimiento para la devolución de ingresos por incumplimiento de los Estados del Derecho comunitario armonizado.

El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado

DAVID ORDÓÑEZ SOLÍS

(Magistrado. Doctor en Derecho. Miembro de la Red de Expertos en Derecho de la Unión Europea del Consejo General del Poder Judicial)

SUMARIO

1. LOS ESCENARIOS, LOS ACTORES Y LAS FUNCIONES DE LOS TRIBUNALES EN EL RÉGIMEN EUROPEO DE AYUDAS DE ESTADO. 2. LOS JUECES NACIONALES Y EL CONCEPTO DE AYUDAS DE ESTADO. 2.1. La función de los jueces nacionales en la determinación de las ayudas de Estado: la colaboración con la Comisión y con el Tribunal de Justicia. 2.2. La experiencia de los jueces españoles en la identificación de las ayudas de Estado. 3. LOS JUECES NACIONALES Y LAS AYUDAS ILEGALES. 3.1. Las funciones de los jueces nacionales en los supuestos de ayudas ilegales. 3.2. Los jueces españoles y las consecuencias de la ilegalidad de las ayudas de Estado: nulidad y medidas cautelares. 4. LOS JUECES NACIONALES Y LA RECUPERACIÓN DE LAS AYUDAS ILEGALES E INCOMPATIBLES. 4.1. La obligación de recuperar las ayudas de Estado y los jueces nacionales. 4.2. La recuperación de las ayudas de Estado en España: la intervención del Tribunal de Justicia y de los tribunales españoles. 5. LOS JUECES NACIONALES Y LA RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO. 5.1. La responsabilidad de las autoridades administrativas y el derecho de indemnización basado en el Derecho de la Unión. 5.2. La responsabilidad de los jueces nacionales por incumplir manifiestamente el artículo 108.3 TFUE. 5.3. La responsabilidad por violación del Derecho nacional de las autoridades nacionales y de los beneficiarios de las ayudas ilegales. 6. CONCLUSIÓN.

RESUMEN

Después de esbozar los dos escenarios, el nacional y el europeo, del régimen de ayudas estatales, se abordan las funciones desempeñadas por los jueces nacionales en un contexto en el que actúan la Comisión, el Tribunal de Justicia, las autoridades administrativas nacionales, los beneficiarios y los competidores. El examen se inicia con un recordatorio del presupuesto previo para la intervención judicial: el concepto de ayuda de Estado. Y seguidamente se lleva a cabo un análisis de las ayudas ilegales y de la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles con el mercado común. Por último, en los casos en que así proceda, resulta relevante la responsabilidad y la consiguiente indemnización por los daños causados en violación del Derecho de la Unión Europea relativo al régimen de las ayudas de Estado.

Palabras clave: ayuda de Estado, ayuda ilegal, recuperación de ayudas, aplicación judicial, juez nacional, indemnización.

ABSTRACT

The two European and National scenarios regarding the enforcement by national judges on State aids are considered. In this context the relations between the European Commission, the European Court of Justice, national administrative authorities, beneficiaries and competitors are analysed. Firstly, the concept of State aid is pointed out. Secondly, the illegal aids and the recovery of illegal and incompatible aids are studied. Finally, in some cases, the responsibility and, therefore, the compensation of damages caused as a result of the violation of the EU Law on State aids are relevant.

Key words: State aid, illegal aid, aid recovery, judicial enforcement, national judge, compensation

1. LOS ESCENARIOS, LOS ACTORES Y LAS FUNCIONES DE LOS TRIBUNALES EN EL RÉGIMEN EUROPEO DE AYUDAS DE ESTADO

Las ayudas de Estado constituyen una representación muy característica de la Unión Europea en la medida en que se desarrolla paralelamente en dos escenarios, el europeo y el respectivo nacional. Numerosos actores intervienen en uno y otro ámbito e interpretan papeles muy distintos y significativos, unos habitualmente de protagonistas (la Comisión Europea y las autoridades nacionales) y otros de secundarios (especialmente los competidores y los beneficiarios de las ayudas). Y en los distintos

escenarios actúan unos actores invitados a desarrollar sus labores de control, los tribunales de la Unión y los tribunales de los distintos Estados miembros. Todos estos actores, aun cuando su función sea distinta en uno y otro escenario, están íntimamente relacionados entre sí pudiendo influir en un escenario para poner en marcha los procedimientos (por ejemplo, el beneficiario que denuncia ante la Comisión la concesión de una ayuda) o colaborando abiertamente en la realización de las distintas funciones encomendadas (por ejemplo, la Comisión que hace un seguimiento de la recuperación de la ayuda por las autoridades nacionales)¹.

El régimen de las ayudas de Estado es una regulación de suma importancia para el funcionamiento del mercado común y del mercado interior. Se trata de una normativa esencial del Derecho europeo de la competencia y así lo ha reconocido el mismo Tribunal de Justicia². Sin embargo, su marco jurídico se limitó durante mucho tiempo a tres artículos del Tratado constitutivo (los vigentes artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Solo a partir de 1998 se llevó a cabo un desarrollo legislativo por parte del Consejo y una aplicación reglamentaria por la Comisión.

El objetivo del régimen de ayudas de Estado ha estado claro en todo momento: evitar que se concedan ayudas que distorsionen el funcionamiento del mercado común y se basa en un procedimiento de notificación y control en virtud del cual las autoridades nacionales deben notificar a la Comisión Europea con carácter previo a su aplicación todo tipo de nuevas ayudas y la Comisión mantiene un control permanente de las ayudas existentes. Los tres elementos esenciales del régimen de ayudas son la identificación de las ayudas de Estado, la ilegalidad de las ayudas y la obligación de devolverlas o de recuperarlas.

El concepto de ayuda de Estado es una tarea que corresponde dilucidar a la Comisión Europea pero es necesario que todos los actores lo tengan claro para actuar: bien para denunciar su concesión, bien para notificarla, bien para deducir todas las consecuencias de su falta de notificación. En cualquier caso corresponde a la Comisión Europea, bajo la supervisión del Tribunal de Justicia, determinar si una intervención pública es o no ayuda de Estado. Pero también el control realizado por los tribunales nacionales requiere que estos, como presupuesto de su intervención, sepan si están ante una ayuda de Estado o no, para lo cual pueden contar con la cooperación de la propia Comisión o de manera decisiva del Tribunal de Justicia a través del reenvío prejudicial.

La ilegalidad de una ayuda está vinculada al incumplimiento de los procedimientos de notificación a la Comisión a quien corresponde no solo declarar que una ayuda ha sido concedida o ejecutada ilegalmente, es decir, sin previa notificación o durante el periodo en que está siendo examinada por la Comisión, sino que también debe pronunciarse, en exclusiva, sobre la compatibilidad de las ayudas con el mercado común³. Pero también los jueces nacionales pueden constatar la ilegalidad de una ayuda y, en consecuencia, deben deducir todos los efectos que derivan de esa ilegalidad de conformidad con el Derecho de la Unión y su propio Derecho nacional lo que, por ejemplo, puede suponer la nulidad de los actos de concesión de las ayudas.

Por último, la obligación de devolver o de recuperar la ayuda ilegal e incompatible se impone con toda evidencia para que sea efectivo el régimen de la Unión Europea y, en particular, para borrar los efec-

¹ Estas cuestiones las he abordado con detalle en otros estudios previos a los que remito para más detalles, en particular, mis libros *Intervención pública, libre competencia y control jurisdiccional en el mercado único europeo*, Consejo General del Poder Judicial y Fundación Wellington, Madrid, 2004; y *Administraciones, Ayudas de Estado y Fondos Europeos*, Editorial Bosch, Barcelona, 2006. En artículos más recientes he examinado la cuestión desde distintas perspectivas como por ejemplo: "El Estado y las Comunidades Autónomas ante los Tribunales europeos en materia de ayudas de Estado: *bellum omnium contra omnes?*", *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n.º 8, Madrid, marzo-abril de 2009, pp. 25-46; "La ejecución forzosa de la recuperación y de la devolución de las ayudas de Estado en la Unión Europea y en España", *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n.º 9, Madrid, mayo-junio de 2009, pp. 75-96; "El derecho de las subvenciones y ayudas públicas en la Unión Europea. Principios inspiradores. El control y el régimen de responsabilidad derivado de la gestión de los fondos europeos", en Mario Garcés Sanagustín y Alberto Palomar Olmeda (coord.), *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*, Civitas, Navarra, 2011, pp. 165-212; y "Jueces nacionales y ayudas de Estado en la Unión Europea", *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, n.º 30, 2012, pp. 11-25.

² A la hora de determinar la gravedad de la falta de ejecución de sentencias declarativas de incumplimiento del régimen de ayudas de Estado, el Tribunal de Justicia subraya 'el carácter fundamental de las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado' (sentencia de 11 de diciembre de 2012, Comisión / España (Magefesa) (C-610/10, pendiente de publicar en la *Recopilación*, apartado 125).

³ De 2000 a 2011 la Comisión adoptó 986 decisiones relativas a ayudas ilegales, de las cuales 224 declararon también la incompatibilidad el mercado interior; a finales de 2012 estaban pendientes de examen 265 casos de ayudas ilegales (COM (2011) 848 final y SEC (2011) 1487 final, de 1 de diciembre de 2011; así como COM (2012) 778 final y SEC (2012) 443 final, de 21 de diciembre de 2012.

tos anticompetitivos creados por la ejecución de una ayuda ilegal e incompatible⁴. Ahora bien, en numerosos casos ante la resistencia del beneficiario a devolver la ayuda o de las autoridades nacionales a recuperarla termina dilucidándose ante el Tribunal de Justicia o ante los tribunales nacionales el cumplimiento de tal obligación de devolución y de recuperación.

En el escenario de la Unión Europea la relación esencial se establece entre las autoridades nacionales que pretenden conceder la ayuda y la Comisión Europea a quien corresponde controlar su concesión. Parece obvio que en este supuesto sea preciso delimitar el concepto de ayuda de Estado o aquellos supuestos excepcionales en que, aun siendo una ayuda de Estado, el legislador de la Unión o la autoridad administrativa de la Comisión la han declarado exenta de notificación por su escasa importancia o por pertenecer a determinadas categorías de ayudas. En el ámbito de la Unión Europea las relaciones entre las autoridades nacionales y la Comisión Europea están sometidas únicamente al control de legalidad de los tribunales de la Unión, pero tanto el beneficiario como, especialmente, el competidor afectado pueden denunciar, hacer alegaciones, impugnar las decisiones, etc. Asimismo, en el plano de la Unión una vez adoptada una decisión sobre la ilegalidad y la incompatibilidad de las ayudas, se impone la obligación de las autoridades nacionales de recuperarla. Para el caso de que no lo haga, tanto la Comisión como los Estados miembros pueden acudir al Tribunal de Justicia para que, a través del recurso por incumplimiento, constate si se ha cumplido o no esta obligación. Dado que la sentencia resultante de este recurso por incumplimiento es declarativa podría ser necesario adoptar medidas para su ejecución. En este caso la Comisión puede acudir al Tribunal de Justicia solicitando que imponga sanciones pecuniarias al Estado miembro incumplidor de la sentencia declarativa de incumplimiento.

En el escenario nacional, la actuación se centra en la ilegalidad de las ayudas y en la obligación de devolver o de recuperar las ayudas ilegales e incompatibles. Aquí la relación principal se establece bien entre el competidor, que intenta que se declare la ilegalidad de una ayuda, y las autoridades nacionales; bien entre el beneficiario, que debe devolver la ayuda, y las autoridades nacionales, que intentan recuperar la ayuda ilegal e incompatible. En ambos supuestos el control jurisdiccional corresponde a los tribunales nacionales que, en todo caso, deben tener en cuenta lo que haya pasado o lo que pueda pasar en el escenario de la Unión y que, asimismo, pueden solicitar la cooperación de la Comisión o, especialmente, del Tribunal de Justicia.

Así pues, los tribunales de la Unión se encargan, por una parte, de velar por la legalidad en la actuación de la Comisión Europea al autorizar o prohibir la aplicación de una determinada ayuda, o por declararla ilegal e incompatible, o por obligar a recuperarla. Pero, por otra parte, los tribunales de la Unión pueden declarar que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones de recuperar una ayuda ilegal e incompatible o imponer sanciones pecuniarias por inejecución de sentencias declarativas de incumplimiento; pero también los tribunales de la Unión pueden ayudar a los jueces nacionales a interpretar el Derecho aplicable en materia de ayudas de Estado a través del reenvío prejudicial.

En cambio, el papel de los tribunales nacionales quedó en un principio muy diluido en la medida en que su intervención resultaba particularmente modesta y relegada, como es obvio, al respectivo ámbito nacional. Pero más recientemente, como consecuencia de las sucesivas ampliaciones y del cambio de modelo de aplicación del Derecho de la competencia que ha evolucionado hacia un régimen fuertemente descentralizado, se comprendió que podía ser un elemento clave del nuevo Derecho europeo de la competencia reforzar la función de los jueces nacionales en la aplicación privada del régimen de ayudas de Estado. De este modo, el control de la Comisión sobre las nuevas ayudas y sobre las ayudas existentes se vería reforzado por la posibilidad de que los competidores o incluso otras autoridades nacionales distintas de las que concedieron la ayuda acudiesen a los tribunales nacionales denunciando la ilegalidad de una ayuda. Pero también los competidores podían intentar que los jueces nacionales hiciesen cumplir a las autoridades nacionales las obligaciones de recuperación de las ayudas o que también los competidores o incluso los beneficiarios pudiesen reclamar la responsabilidad de las autoridades nacionales por incumplimiento del régimen de ayudas de Estado⁵.

⁴ En el mismo periodo 2000-2011 la Comisión Europea había dictado 157 decisiones de recuperación de ayudas ilegales e incompatibles; el 30 de junio de 2012 estaban pendientes 46 asuntos en materia de recuperación: SEC (2012) 443 final, de 21 de diciembre de 2012.

⁵ Para un examen reciente de la función de los jueces nacionales remito a los estudios de JUAN CARLOS DA SILVA OCHOA, "Tribunales nacionales y ayudas de Estado en la Unión Europea", *Noticias de la Unión Europea*, n.º 324, Madrid, enero de

Este ha sido precisamente el propósito de la Comisión Europea al publicar la Comunicación de 2007 sobre la recuperación y la devolución de las ayudas ilegales e incompatibles y la Comunicación de 2009 relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales⁶.

Con el fin de tratar ordenada y provechosamente el papel de los jueces nacionales me propongo hacer un examen de su función respecto de los tres elementos que, a mi juicio, constituyen la clave para comprender el régimen de ayudas: el concepto, la ilegalidad y la recuperación de las ayudas de Estado. Para ello intentaré poner de manifiesto la intervención de los distintos actores en el escenario europeo y el reparto de funciones. Y, como parece obvio, el escenario nacional será el español donde, precisamente y como revela la ejecución judicial forzosa de sentencias declarativas de incumplimiento por parte de España, existe una amplia y no muy afortunada experiencia de la aplicación administrativa del régimen europeo de ayudas de Estado.

2. LOS JUECES NACIONALES Y EL CONCEPTO DE AYUDAS DE ESTADO

Casi todos los esfuerzos de la Comisión Europea se han dedicado a elaborar un concepto de ayuda de Estado que sea aceptable para el Tribunal de Justicia. De hecho, el mismo Tribunal de Justicia muy tempranamente ofreció un concepto de ayuda sumamente amplio que no se cansa de repetir⁷.

Así, desde un principio el Tribunal de Justicia incluye dentro del concepto de ayudas de Estado no solo las subvenciones sino todo tipo de intervenciones públicas que alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos⁸.

Los elementos del concepto de ayudas de Estado los repite el Tribunal de Justicia y, por ejemplo, en la *sentencia 3M Italia*, a instancias de la *Corte suprema di cassazione* italiana, el Tribunal de Justicia recuerda que lo relevante para calificar las ayudas no es su finalidad sino sus efectos⁹. Y, a continuación, el Tribunal de Justicia detalla los requisitos: “En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia” (apartado 37); y, por tanto, una medida fiscal puede constituir una ayuda de Estado (apartado 38) pero, en cambio, “las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado” (apartado 39).

A partir de aquí las variantes y las posibilidades respecto de cada elemento son numerosas, siendo el Tribunal de Justicia quien ha completado casuísticamente el concepto de ayuda. Por eso, examino a continuación la función que corresponde desempeñar a los jueces nacionales en la delimitación del concepto de ayuda de Estado que, en realidad, es el presupuesto de su intervención. A tal efecto, me propongo examinar algunos ejemplos de la práctica judicial española.

2.1. La función de los jueces nacionales en la determinación de las ayudas de Estado: la colaboración con la Comisión y con el Tribunal de Justicia

Para un juez nacional saber si una intervención determinada es una ayuda de Estado es un presupuesto previo para que pueda declarar su ilegalidad y deducir todas las consecuencias de tal ilegalidad, incluida, desde luego, la obligación de recuperarla.

2012, pp. 73-90 y de JUAN ANTONIO PÉREZ RIVARÉS, “La aplicación del Derecho de la Unión Europea sobre ayudas estatales por los tribunales nacionales”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 42, Madrid, mayo/agosto (2012), pp. 477-517.

⁶ Comisión Europea, *Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles* (DOUE n.º C 272, de 15 de noviembre de 2007, p. 4) y *Comunicación relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales* (DOUE n.º C 85 de 9 de abril de 2009, p. 1).

⁷ TJCE, sentencia de 23 de febrero de 1961, *De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad* (30/59, Rec. p. 1).

⁸ TJCE, sentencia de 15 de julio de 2004, *España / Comisión* (ayudas a la exportación de empresas siderúrgicas) (C-501/00, Rec. p. I-6717).

⁹ TJUE, sentencia de 29 de marzo de 2012, *3M Italia* (C-417/10, pendiente de publicar en la *Recopilación*).

Ahora bien, el concepto de ayuda resulta realmente difícil de comprender no solo por la jurisprudencia sino también y de modo especial por la numerosa regulación legislativa y reglamentaria adoptada por el Consejo y la Comisión Europea con el fin de exceptuar tal ayuda de la obligación de notificación previa a la Comisión. De modo que los jueces nacionales, en todo litigio en que deban aplicar el régimen de ayudas, deben asegurarse en primer lugar de que, efectivamente, la intervención en cuestión es una ayuda de Estado. A tal efecto cuentan con dos vías de colaboración abiertas con la Comisión Europea y con el Tribunal de Justicia¹⁰.

La Comisión ha ofrecido su colaboración a los jueces nacionales, no a las partes, para informar en el plazo de un mes o dictaminar en el plazo máximo de cuatro meses sobre las cuestiones más decisivas de la aplicación del régimen de ayudas de Estado en la Unión Europea¹¹. En 2012 la Comisión Europea respondió por esta vía a seis requerimientos judiciales de información y emitió cuatro dictámenes¹². La información o el dictamen que en su caso emita la Comisión no son vinculantes para el juez nacional y, desde luego, puede que no coincida con el criterio que en su caso pueda establecer el Tribunal de Justicia. Ahora bien, la Comisión Europea está en condiciones institucionales y administrativas óptimas para ayudar al juez nacional a identificar una ayuda de Estado.

La tradicional vía de colaboración prejudicial de los tribunales nacionales con el Tribunal de Justicia resulta casi inexcusable en el ámbito de las ayudas de Estado. Esto explica que, por la vía prejudicial, el Tribunal de Justicia haya desarrollado una casuística jurisprudencia para calificar una ayuda de Estado. Me refiero a algunos de los ejemplos más significativos.

En el caso de las ayudas a empresas públicas, el Tribunal de Justicia recurre al ‘criterio del acreedor privado’ y puntualiza: “los requisitos que debe reunir una medida para incluirla en el concepto de ‘ayuda’ en el sentido del artículo 107 TFUE no concurren si la empresa pública beneficiaria podía obtener la misma ventaja que se puso a su disposición mediante recursos del Estado en circunstancias que correspondan a las condiciones normales del mercado”¹³.

En la *sentencia Altmark* se establecen los criterios que permiten saber si la financiación pública de los servicios económicos de interés general constituye una ayuda de Estado¹⁴. El litigio enfrentaba a la empresa Nahverkehrsgesellschaft con el Gobierno regional de Magdeburgo por las licencias y subvenciones concedidas a la empresa Altmark Trans en materia de servicios regulares en autocar en un ámbito local. El Tribunal Supremo administrativo alemán planteó al Tribunal de Justicia varias cuestiones sobre la aplicación del régimen de ayudas y, en particular, pretendía saber si las subvenciones concedidas para compensar el déficit de un servicio público de transporte urbano estaban comprendidas en el concepto de ayuda de Estado.

En su respuesta el Tribunal de Justicia examina los diferentes elementos del concepto de ayuda de Estado y, más en particular, señala: “para que a tal compensación no se le aplique, en un caso concreto, la calificación de ayuda de Estado, debe cumplirse una serie de requisitos” que detalla a continuación (obligaciones de servicio público claramente definidas, parámetros para el cálculo de la compensación previos, objetivos y transparentes; la compensación no puede superar el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones; y la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público debe ser imparcial y objetiva) (apartados 88 a 95).

En el asunto *Traghetti del Mediterraneo* se observa cómo, de un modo u otro, antes o después, el tribunal nacional debe saber si está ante una ayuda de Estado o no y para lo cual acude al Tribunal

¹⁰ En la citada *Comunicación relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales* de 2009 la Comisión Europea señala: “En caso de duda sobre la existencia de ayuda estatal, los órganos jurisdiccionales nacionales pueden solicitar a la Comisión un dictamen conforme a la sección 3 de la presente Comunicación. Esto se entiende sin perjuicio de la posibilidad y/o de la obligación de que un órgano jurisdiccional nacional plantee el asunto al TJCE mediante una cuestión prejudicial de conformidad con el artículo 234 del Tratado” (apartado 13).

¹¹ En su Comunicación de 2009, *ibídem*, apartado 97, la Comisión Europea ofrece su dirección y medios de comunicación, incluido el correo electrónico disponible ec-amicus-state-aid@ec.europa.eu.

¹² Comisión Europea, SEC (2012) 443 final, de 21 de diciembre de 2012, p. 47.

¹³ TJUE, sentencia de 24 de enero de 2013, *Frucona Košice/Comisión* (C-73/11 P, pendiente de publicación en la *Recopilación*, apartados 70 y 71).

¹⁴ TJCE, sentencia de 24 de julio de 2003, *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg* (C-280/00, Rec. p. I-7747).

de Justicia. En este caso la determinación del concepto de ayuda de Estado la decide el Tribunal de Justicia en su *sentencia Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (C-140/09)¹⁵. No obstante y previamente, el Tribunal de Justicia se había pronunciado sobre la posibilidad de declarar la responsabilidad de un Estado por incumplimiento del régimen de ayudas en la *sentencia Traghetti del Mediterraneo* (C-173/03)¹⁶.

Traghetti, empresa naviera en suspensión de pagos, había demandado a otra empresa competidora, Tirrenia, ante un tribunal napolitano para obtener la reparación del perjuicio que alegaba haber sufrido debido a la política de precios bajos practicada por esta última que, a su juicio, había abusado de su posición dominante en el mercado de referencia aplicando tarifas notablemente inferiores a los precios de coste gracias a la obtención de subvenciones públicas cuya legalidad era dudosa a la luz del Derecho comunitario. Sin embargo, los jueces italianos, incluida la *Corte di cassazione* en 2000, hicieron oídos sordos a tales argumentos. En 2001 la Comisión Europea adoptó una decisión en la que declaraba compatible con el mercado común las ayudas concedidas a Tirrenia. A tal efecto, Traghetti observa que, a la vista de esta decisión, se ponía de manifiesto la dimensión comunitaria de las actividades de cabotaje marítimo y la necesidad de que la Suprema Corte italiana hubiese acudido por la vía prejudicial al Tribunal de Justicia lo que le hubiese llevado a declarar ilegales las ayudas ya concedidas antes de haber sido examinadas por la Comisión Europea (apartado 17).

De modo que, una vez que el Tribunal de Justicia le responde al tribunal genovés en la *sentencia Traghetti del Mediterraneo* (C-173/03) que es posible que de la actuación de los tribunales italianos derive la responsabilidad del Estado por incumplimiento del Derecho de la Unión, lo que tiene que saber el juez italiano es si en el caso concreto las intervenciones de las autoridades italianas a favor de Tirrenia constituían, realmente, ayudas de Estado. A lo que el Tribunal de Justicia en la *sentencia Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (C-140/09) le responde: “subvenciones abonadas en las circunstancias del litigio principal, en virtud de una legislación nacional que prevé el pago de anticipos antes de la aprobación de un convenio, constituyen ayudas de Estado si dichas subvenciones pueden afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsean o amenazan falsear la competencia, lo que incumbe comprobar al juez nacional” (apartado 52).

Ahora bien, puede observarse que, en vez de zanjar la cuestión el Tribunal de Justicia, solo proporciona al tribunal genovés los elementos para que él mismo determine si tales intervenciones son o no ayuda de Estado. Este modo de proceder resulta en muchos casos altamente ambiguo hasta el punto de introducir una gran inseguridad jurídica como refleja la experiencia española.

2.2. La experiencia de los jueces españoles en la identificación de las ayudas de Estado

Para explicar la experiencia de los jueces españoles nada mejor, a mi juicio, que analizar tres reenvíos prejudiciales de los que resulta que en uno de los casos no procedía la intervención del juez nacional por tratarse de una ayuda existente (*sentencia Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia*); un segundo caso en el que indudablemente se estaba ante una ayuda que tenía que haberse notificado a la Comisión antes de su aplicación (*sentencia Xunta de Galicia*); y el tercer caso en el que la respuesta del Tribunal de Justicia es muy confusa cuando se trata de aplicar por el juez español (*sentencia UGT-Rioja*).

En la *sentencia Banco Exterior de España* el Tribunal de Justicia se pronuncia respecto de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y, en particular, sobre las liquidaciones por el Impuesto Municipal de Radicación de 1983 a 1986 de la ciudad de Valencia¹⁷.

Descartada la aplicación del Derecho comunitario con anterioridad a 1986, el Tribunal de Justicia considera, en particular, “una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado” (apartado 14).

¹⁵ TJUE, sentencia de 10 de junio de 2010, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA* (C-140/09, Rec. p. I-5243).

¹⁶ TJCE (Gran Sala), sentencia de 13 de junio de 2006, *Traghetti del Mediterraneo SpA* (C-173/03, Rec. p. I-5177).

¹⁷ TJCE, sentencia de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, Rec. p. I-877).

Sin embargo, el Tribunal de Justicia constata que no se trata de una ayuda nueva sino de una ayuda existente, es decir, establecida antes de la adhesión de España a las Comunidades Europeas. Por tanto y a juicio del Tribunal de Justicia: “cuando tiene el carácter de ayuda existente, puede seguir ejecutándose mientras la Comisión no la haya declarado incompatible con el mercado común” (apartado 22).

La *sentencia Xunta de Galicia* se inscribe en un litigio entre el Gobierno español y el Gobierno autonómico gallego que, después de haber sido desestimado por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, llegó en casación al Tribunal Supremo en relación con la legalidad del Decreto gallego n.º 217/1994 por el que se concedía una ayuda a la construcción naval¹⁸.

Uno de los motivos planteados ante el Tribunal Supremo español por el abogado del Estado se basaba en que el Decreto autonómico que concedía la ayuda no había sido notificado previamente a la Comisión Europea. Es revelador que, al anunciar el Tribunal Supremo su intención de plantear la cuestión prejudicial, el Estado se opusiese a que el asunto llegase al Tribunal de la Unión.

Pues bien, la primera cuestión que se plantea es si un nuevo régimen de ayudas en favor de las actividades de construcción y transformación naval, que no están incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/684, está sujeto a la obligación de notificación previa a la Comisión Europea. Y a tal efecto el Tribunal de Justicia subrayó que correspondía a los órganos jurisdiccionales nacionales interpretar y aplicar el concepto de ayuda con el fin de determinar si una medida estatal que haya sido adoptada prescindiendo del procedimiento previo de control por la Comisión debía o no debía haber sido sometida a dicho procedimiento (apartado 33). En consecuencia, el Tribunal de Justicia llega a la conclusión inequívoca de que el régimen gallego de ayudas a la construcción naval tenía que haberse notificado previamente a la Comisión (apartado 48).

En cambio y de un modo mucho más ambiguo se pronuncia el Tribunal de Justicia en la *sentencia UGT-Rioja y otros (C-428/06 a C-434/06)* sobre una cuestión prejudicial del Tribunal Superior de Justicia vasco relativa a la aplicación del régimen de ayudas a una regulación fiscal de las tres provincias vascas¹⁹.

En dos regiones españolas limítrofes con el País Vasco, La Rioja y Castilla y León, los Gobiernos autonómicos y el sindicato de la UGT, impugnaron la legalidad de las normas de las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya que reducían para 2005 el tipo del impuesto sobre sociedades aplicable en el resto de España del 35 por 100 al 32,5 por 100 y concedían otras exenciones fiscales.

La sentencia del Tribunal de Justicia es una aplicación de su jurisprudencia anterior sobre el régimen fiscal de las Islas Azores²⁰. Toda la argumentación de la sentencia se centra en determinar el carácter selectivo de las ayudas forales vascas. A tal efecto debe decidir si las medidas tributarias vascas, adoptadas por entidades infraestatales, las Diputaciones forales, debían considerarse medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado por el mero hecho de que no se aplicasen en todo el territorio español. En este examen el Tribunal de Justicia recurre a su jurisprudencia anterior pero deja un margen de interpretación del Derecho nacional a los jueces españoles. Así, por ejemplo, examina los distintos tipos de autonomía institucional, procedimental y económica. Como señala oportunamente la abogada general Kokott en sus Conclusiones: “el análisis de las competencias del legislador autonómico es un requisito previo de la aplicación del concepto de ayuda” (punto 103)²¹.

En cuanto a la *autonomía institucional*, el Tribunal de Justicia señala: “los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional”. Como también señalaba la abogada general Kokott en sus Conclusiones, este requisito de la autonomía institucional se cumple sin discusión (punto 78).

Respecto de la *autonomía en materia de procedimiento*, el Tribunal de Justicia la define en la medida en que el Gobierno central no haya podido intervenir directamente en su contenido; pero deja al tribu-

¹⁸ TJCE, sentencia de 21 de julio de 2005, *Xunta de Galicia (C-71/04, Rec. p. I-7419)*.

¹⁹ TJCE, sentencia de 11 de septiembre de 2008, *UGT-Rioja y otros (C-428/06 a C-434/06, Rec. p. I-6747)*.

²⁰ TJCE, sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión (medidas fiscales de las Azores) (C-88/03, Rec. p. I-7115)*.

²¹ Conclusiones de la abogada general, Juliane Kokott, de 8 de mayo de 2008, *UGT-Rioja y otros (C-428/06 a C-434/06, Rec. p. I-6747)*.

nal vasco que compruebe tal extremo. No obstante y a juicio del Tribunal de Luxemburgo: “no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal, u otros principios”. Y esta era la propuesta de la abogada general Kokott que claramente explicaba: “Sin querer inmiscuirme en la apreciación definitiva del tribunal remitente, entiendo que de las disposiciones de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico no se desprende que el Gobierno central tenga la facultad de decidir en última instancia” (punto 87 de sus Conclusiones). De modo que, aun cuando la abogada general examina una sentencia del Tribunal Constitucional y otra del Tribunal Supremo españoles, se trata de sentencias anteriores a la jurisprudencia Azores y al final deja la decisión en manos de estos tribunales españoles para que decidan “si, al elaborar la normativa tributaria, los Territorios Históricos disponen, ateniéndose a las exigencias de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico, de un margen de configuración tal que les permita perseguir objetivos propios de política económica. Así cabría afirmarlo si pueden fijar parámetros determinantes, como el tipo impositivo y la base imponible, de manera que diverjan esencialmente del régimen tributario común” (punto 97).

Y, por último, en relación con la *autonomía económica y financiera*, el Tribunal de Justicia la define suponiendo que “las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central”; aspecto que deben comprobar los tribunales españoles a la luz del Derecho comunitario, tal como lo interpreta el Tribunal de Justicia, y el Derecho español, de la exclusiva competencia del juez nacional. La abogada general es más explícita señalando: “el Gobierno español considera que las modificaciones de la cuantía de los ingresos tributarios de los Territorios Históricos no han influido en el importe del cupo. Si el tribunal remitente llega a la misma conclusión y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente” (punto 116). De este modo, J. Kokott parece dar a entender que se cumpliría este requisito por parte de las legislaciones forales vascas.

Al concluir su sentencia el Tribunal de Justicia puntualiza: “para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida”. Y seguidamente precisa: “Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1” (apartado 144).

Del análisis que hizo del Tribunal vasco se deduce que las medidas fiscales forales no eran ayudas por lo que desestimó en 2008 los siete recursos²². En casación los recurrentes invocaban que la fijación del tipo del 32,5 por 100 en el Impuesto de Sociedades, por las Normas Forales de 2005 suponía una ayuda de Estado. Sin embargo, el Tribunal Supremo, después de un repaso de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia, llegó al mismo resultado interpretativo y confirmó en 2012 las sentencias del Tribunal vasco; a estas sentencias del Tribunal Supremo se formularon varios votos particulares razonables y convincentes, en particular el del magistrado Garzón Herrero, que hubieran permitido inclinar la balanza en el sentido contrario²³.

3. LOS JUECES NACIONALES Y LAS AYUDAS ILEGALES

Si el juez nacional comprueba que está ante una ayuda de Estado y que esta no fue notificada a la Comisión o se aplicó antes de que esta terminase su examen, está obligado a declarar ilegal tal ayuda y a deducir conforme a su Derecho todas las consecuencias de tal ilegalidad. Me refiero a continuación al

²² Véase, por ejemplo, la sentencia n.º 884/2008, de 22 de diciembre, Sala C-A, recurso n.º 1444/2005, ponente: MURGOITIO ESTEFANÍA).

²³ Tal es el tenor, por ejemplo, de la sentencia de 3 de abril de 2012, Sala C-A, Sección 2.ª, recurso n.º 610/2009, ponente: MARTÍN TIMÓN).

ejercicio de tales funciones judiciales vinculadas a la declaración de las ayudas como ilegales y a la experiencia de los tribunales españoles en la declaración de ayudas ilegales y sus consecuencias.

3.1. Las funciones de los jueces nacionales en los supuestos de ayudas ilegales

Mientras que la Comisión Europea es la única competente para declarar la compatibilidad de una ayuda con el mercado interior, los tribunales nacionales están facultados para constatar y declarar, como también lo puede hacer la Comisión, la ilegalidad de la ayuda²⁴. En este sentido, la *sentencia Residex* ha permitido al Tribunal de Justicia reiterar su jurisprudencia constante conforme a la cual: “mientras que la apreciación de la compatibilidad de las medidas de ayuda con el mercado común constituye una competencia exclusiva de la Comisión, que actúa bajo el control de los órganos jurisdiccionales de la Unión, los órganos jurisdiccionales nacionales velan por la salvaguarda de los derechos de los justiciables en caso de incumplimiento de la obligación de notificación previa de las ayudas de Estado a la Comisión prevista en el artículo 88 CE, apartado 3”²⁵.

En efecto, el derecho que protegen los jueces nacionales en el régimen de ayudas es el que deriva del vigente artículo 108.3 TFUE conforme al cual: “El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva”.

De hecho, ya en 1964 el Tribunal de Justicia reconoció, en la famosa *sentencia Costa/Enel*, que la única que tenía efecto directo de todas las disposiciones del Tratado CEE sobre ayudas de Estado era esta cláusula *standstill*²⁶. De forma más precisa y en 1973 la *sentencia Lorenz* confirma el efecto directo de esta cláusula y explica: “si bien el efecto directo de la mencionada prohibición obliga a los órganos jurisdiccionales nacionales a aplicarla, sin que le sean oponibles normas de Derecho nacional, cualquiera que sea su naturaleza, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro determinar el procedimiento jurídico necesario para alcanzar este resultado”²⁷.

Por esa razón y aun cuando se ha generalizado el término ayuda ilegal, con esta denominación se hace referencia a aquella ayuda en cuya aplicación se ha incumplido la obligación de notificación previa a la Comisión dejando que cada uno de los Derechos nacionales determine las consecuencias de la ‘ilegalidad’, del incumplimiento de una obligación del Derecho de la Unión.

Así, por ejemplo, en la *sentencia Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* el Tribunal de Justicia se ha referido a las consecuencias que deben deducir los tribunales nacionales al constatar una ayuda ilegal en estos términos: “todas las consecuencias, lo que incluye conforme a su Derecho nacional, tanto en lo que atañe a la validez de los actos que implican la ejecución de las medidas de ayuda, como a la devolución de las ayudas económicas concedidas contraviniendo esta disposición o eventuales medidas provisionales”²⁸.

De lo anterior se deduce, en primer lugar, que los jueces nacionales solo pueden declarar ilegales las ayudas nuevas pero no las ayudas existentes. Así, el Tribunal de Justicia ha insistido, por ejemplo en la *sentencia Kremikovtzi*, en que el Tratado constitutivo establece procedimientos distintos dependiendo de que las ayudas ya existan o sean nuevas; mientras que las nuevas ayudas deben ser notificadas previamente a la Comisión y no pueden ser ejecutadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva, las ayudas existentes pueden seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad²⁹.

²⁴ Como constata el abogado general Philippe Léger en sus Conclusiones, de 11 de octubre de 2005 en el asunto *Traghetti del Mediterraneo SpA* (C-173/03, *Rec. p.* I-5177, punto 88): “la puesta en práctica del sistema de control de las ayudas de Estado corresponde tanto a la Comisión como al juez nacional, pues uno y otro tienen misiones distintas y complementarias. Así, mientras la Comisión está encargada de examinar la compatibilidad de una ayuda con el mercado común, el juez nacional está obligado a salvaguardar (hasta la decisión final de la Comisión sobre la compatibilidad de la citada ayuda con el mercado común) los derechos que los particulares obtienen del efecto directo de las disposiciones del artículo 93, apartado 3, del Tratado”.

²⁵ TJUE, sentencia de 8 de diciembre de 2011, *Residex Capital IV/Ayuntamiento de Rotterdam* (C-275/10, pendiente de publicación en la *Recopilación*, apartado 27).

²⁶ TJCE, sentencia de 15 de julio de 1964, *Costa/Enel* (6/64, *Rec. p.* 1141; ed. española 1964-1966, p. 99).

²⁷ TJCE, sentencia de 11 de diciembre de 1973, *Lorenz* (120/73, *Rec. p.* 1471; *Rec. ed. española*, p. 409).

²⁸ TJCE, sentencia de 21 de noviembre de 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, *Rec. p.* I-5505, apartado 12).

²⁹ TJUE, sentencia de 29 de noviembre de 2012, *Kremikovtzi* (C-262/11, pendiente de publicar en la *Recopilación*, apartado 49).

En segundo lugar, los jueces nacionales están sometidos en el ejercicio de sus funciones a una obligación de resultado de tal modo que el objetivo último de su interpretación es que se restablezca la situación competitiva anterior. Así, por ejemplo, la *sentencia Residex* explica los efectos de esta interpretación finalista: “dado que el objetivo de las medidas que los tribunales nacionales deben adoptar en caso de infracción del artículo 88 CE, apartado 3, consiste esencialmente en el restablecimiento de la situación competitiva anterior al pago de la ayuda controvertida, éstos deben cerciorarse de que las medidas que adopten en relación con la validez de dichos actos permitan alcanzar dicho objetivo” (apartado 45).

En tercer lugar, la ilegalidad de una ayuda, debida a la falta de notificación, no puede ser borrada por el hecho de que con posterioridad intervenga la Comisión Europea y la declare compatible con el mercado interior. Así, por ejemplo, la *sentencia Transalpine Ölleitung in Österreich* advierte de esta tentación en un supuesto en que varias empresas reclamaban la devolución de impuestos que, aun cuando constituían una ayuda ilegal, a partir de una determinada fecha fueron declarados compatibles con el mercado común por la Comisión Europea³⁰.

A tal efecto, el Tribunal de Justicia señala con firmeza: “una decisión de la Comisión por la que se declara la compatibilidad de una ayuda no notificada con el mercado común no produce el efecto de regularizar, *a posteriori*, los actos de ejecución que fueran inválidos por haber sido adoptados incumpliendo la prohibición prevista en tal artículo. Cualquier otra interpretación conduciría a fomentar la inobservancia, por parte del Estado miembro interesado, de dicha disposición y la privaría de su eficacia” (apartado 41).

A continuación precisa el Tribunal de Justicia que en estos supuestos de declaración por la Comisión Europea de compatibilidad de una ayuda ilegal: “los órganos jurisdiccionales nacionales deben tomar plenamente en consideración el interés comunitario y no deben adoptar una medida que tenga como único efecto ampliar el círculo de beneficiarios de la ayuda” (apartado 58). De este modo se pretendía en el caso concreto que los deudores de un tributo no pudiesen invocar que la exención de que disfrutaban otras empresas constituía una ayuda de Estado para eludir el pago de dicho tributo (apartado 51).

En definitiva, la ayuda es ilegal por el mero hecho de concederse o de aplicarse sin haber sido notificada o sin haber sido examinada por la Comisión Europea lo que constituye un derecho de todos los interesados, sean administraciones nacionales sean, de manera especial, los competidores. Y es este derecho a que no se apliquen las ayudas el que deben proteger los tribunales nacionales.

3.2. Los jueces españoles y las consecuencias de la ilegalidad de las ayudas de Estado: nulidad y medidas cautelares

La observancia del régimen de notificación previa de las ayudas a la Comisión Europea ha sido muy deficiente en España. El ejemplo más significativo de las consecuencias de la ilegalidad de una ayuda de Estado lo representa la *sentencia Xunta de Galicia* donde el Tribunal de Justicia constata que se trata de una ayuda de Estado y que, aun cuando debió ser notificada por las autoridades españolas, no se cumplió tal obligación. En consecuencia, el Tribunal de Justicia señala: “en caso de incumplimiento [del vigente artículo 108.3 TFUE], incumbe al órgano jurisdiccional nacional deducir de ello todas las consecuencias, conforme a su Derecho nacional, tanto en lo que atañe a la validez de los actos que implican la ejecución de las medidas de ayuda, como a la devolución de las ayudas económicas concedidas contraviniendo esta disposición” (apartado 49).

En su sentencia de 7 de febrero de 2006 el Tribunal Supremo estimó el recurso de casación y anuló de manera expeditiva el Decreto gallego 217/1994 sobre ayudas para el sector de la construcción naval, por no haberse notificado a la Comisión Europea antes de su aprobación³¹.

Con posterioridad el Tribunal Supremo español ha insistido en la aplicación directa del régimen de ayudas de Estado y de la cláusula *standstill* del artículo 108.3 TFUE en varios asuntos relativos a las primas al carbón donde se invocaba la falta de autorización de tales ayudas por la Comisión Europea³².

³⁰ TJCE, sentencia de 5 de octubre de 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, Rec. p. I-9957).

³¹ TS (Sala C-A, Sección 3.ª), sentencia de 7 de febrero de 2006 (recurso n.º 2250/1997, ponente: GONZÁLEZ GONZÁLEZ).

³² TS (Sala C-A, Sección 3.ª), sentencia de 9 de febrero de 2012 (recurso n.º 34/2010, ponente: BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT) o sentencia de 6 de marzo de 2012 (recurso n.º 430/2010, ponente: ESPÍN TEMPLADO).

Parece obvio que la tutela judicial también está en juego en los incidentes cautelares que se susciten en un recurso judicial relativo a una ayuda de Estado eventualmente ilegal. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en la aplicación del plan nacional de transición a la televisión digital terrestre donde ha corregido en numerosas sentencias el modo de actuar de la Audiencia Nacional en un procedimiento cautelar en el que había desestimado la suspensión solicitada³³. El Tribunal Supremo argumenta de modo distinto al de la Audiencia Nacional y subraya: “el deber de los órganos jurisdiccionales nacionales de velar por la aplicación efectiva de las normas del Tratado (en este supuesto, el tan citado artículo 108.3 del actual Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) se ha de traducir, en lo que a la tutela cautelar se refiere, en un papel más proclive a evitar, de modo provisional, los efectos ulteriores, en principio perniciosos, de lo que se considera -por parte de la Comisión- una ayuda pública ya ejecutada”. Esta es la razón por la que el Tribunal Supremo anula los respectivos autos desestimatorios de la adopción de medidas cautelares desestimada y obliga a la Audiencia Nacional a que dicte las medidas procedentes.

No hace falta subrayar que si el juez en cuestión, por ejemplo el tribunal contencioso-administrativo, no tuviese la potestad de anulación por tratarse, por ejemplo, de una norma con rango de ley, la consecuencia de la ilegalidad no sería, propiamente, la nulidad de la ley –reservada en España al monopolio del Tribunal Constitucional³⁴–, sino que simplemente el tribunal estaría facultado por ministerio del Derecho de la Unión Europea, del principio de primacía, a inaplicar la ley para garantizar la efectividad del artículo 108.3 TFUE.

4. LOS JUECES NACIONALES Y LA RECUPERACIÓN DE LAS AYUDAS ILEGALES E INCOMPATIBLES

La recuperación es la consecuencia lógica y más importante de la ilegalidad de las ayudas³⁵. Y la finalidad de la devolución de la ayuda es, simplemente, que el beneficiario pierda la ventaja de que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores y quede restablecida la situación anterior al abono de la ayuda (apartados 33 y 34). En el escenario europeo es la Comisión Europea la que supervisa e impulsa la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles; sin embargo, en el escenario nacional el punto de referencia son indudablemente los jueces ante quienes es frecuente la batalla de los beneficiarios frente a las autoridades nacionales o de los competidores frente a las autoridades nacionales o los beneficiarios de las ayudas ilegales e incompatibles.

Pues bien, los jueces nacionales están obligados a realizar o facilitar la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles. Sobre este particular, la *sentencia Transalpine Ölleitung in Österreich* argumenta: “en función de las posibilidades del Derecho nacional y las vías de recurso que éste prevea, un órgano jurisdiccional nacional puede verse en la obligación de ordenar la recuperación de una ayuda ilegal de sus beneficiarios, aunque posteriormente ésta haya sido declarada compatible con el mercado común por la Comisión” (apartado 56).

En la *sentencia Residex* el Tribunal de Justicia apostilla, teniendo en cuenta la finalidad del régimen de ayudas de restablecer la competencia en el mercado, que esto obliga a los jueces nacionales a “cerciorarse de que las medidas que adopten en relación con la validez de dichos actos permitan alcanzar dicho objetivo” (apartado 45) para lo cual resulta adecuada la anulación de un contrato, en la medida en que puede entrañar la restitución recíproca de las prestaciones realizadas por las partes o la desaparición de una ventaja futura (apartado 47) o la adopción de “medidas procesales menos onerosas” (apartado 48) siempre que en uno y otro caso se restablezca la situación competitiva anterior a la concesión de la ayuda.

³³ TS (Sala C-A, Sección 3.ª), sentencia de 10 de diciembre de 2012 (recurso n.º 1849/2012, ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA).

³⁴ Es muy significativa y preocupante la reforma introducida por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial y por la que se sustrae del conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativo y se atribuye al Tribunal Constitucional el conocimiento de las normas forales fiscales; la motivación de este importante cambio legislativo es como sigue: “Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos resultan, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, situación ésta que contrasta abiertamente con las normas fiscales del Estado, que tienen rango de Ley y, por lo tanto, sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por la reducida lista de sujetos que el artículo 162 de la Constitución considera legitimados”.

³⁵ TJUE, sentencia de 14 de abril de 2011, *Comisión/Polonia* (ayuda a Technologie Buczek) (C-331/09, Rec. p. I-2933, apartado 54).

La recuperación puede venir exigida por la Comisión Europea en el escenario europeo y con la ayuda del Tribunal de Justicia para lo cual tiene como instrumentos los recursos por incumplimiento y el procedimiento de ejecución forzosa de sentencias declarativas de incumplimiento. El Tribunal de Justicia se ha pronunciado en tres supuestos sobre la ejecución forzosa de sentencias declarativas de incumplimiento: en un caso sobre las ayudas de Grecia a Olympic Airways³⁶, en otro caso sobre ayudas de Italia³⁷; y, en fin, el último se refiere a España en relación con las ayudas a las empresas del grupo Magefesa³⁸.

Ante los tribunales nacionales la declaración de nulidad implica, asimismo, la obligación de devolución o de recuperación. Para el caso de no procederse voluntariamente a su devolución o recuperación procede la ejecución forzosa de la sentencia nacional.

4.1. La obligación de recuperar las ayudas de Estado y los jueces nacionales

Las únicas causas que justifican la no recuperación de una ayuda en los términos exigidos por la Comisión Europea son la ilegalidad de la decisión de la Comisión Europea, la imposibilidad absoluta y la prescripción.

Ante los jueces nacionales las excepciones o resistencias a la obligación de devolver una ayuda son precisamente las causas anteriores que, no obstante, deben matizarse.

En primer lugar y por lo que se refiere a la ilegalidad de la decisión de la Comisión Europea, solo el Tribunal de Justicia tiene el monopolio de determinar la legalidad de la actuación de la Comisión. No obstante, los tribunales nacionales pueden cuestionar la validez de estas decisiones de la Comisión pero, a su vez, estas impugnaciones están sometidas a unos límites.

En efecto, en aplicación de la denominada *jurisprudencia Deggenndorf* los interesados no pueden impugnar indirectamente ante los jueces nacionales las decisiones de la Comisión que hayan podido recurrir directamente ante el Tribunal de Justicia. En efecto, no se puede invocar ante el juez nacional la ilegalidad de una decisión de la Comisión de recuperación de una ayuda de la que se haya tenido conocimiento y se haya podido impugnar ante los Tribunales de la Unión.

Conforme a la *sentencia TWD Textilwerke Deggenndorf*, si una empresa beneficiaria tiene conocimiento de la decisión de la Comisión Europea sobre la recuperación de la ayuda y no la recurre ante los tribunales europeos, cuando esa misma empresa acuda ante el juez nacional para oponerse a las medidas de ejecución de la recuperación no puede invocar la ilegalidad de la decisión, porque el juez nacional, en virtud del principio de seguridad jurídica, está vinculado por la firmeza de la decisión de la Comisión Europea³⁹.

En la *sentencia Comitato 'Venezia vuole vivere'* se aplica esta jurisprudencia del siguiente modo: "la posibilidad de que un justiciable alegue en el marco de un procedimiento nacional la invalidez de disposiciones contenidas en actos de la Unión presupone, ciertamente, que no dispusiese del derecho a interponer [...] un recurso directo contra esas disposiciones cuyas consecuencias ha de soportar sin haber podido solicitar su anulación" y siempre y cuando tal recurso directo fuese admisible⁴⁰.

³⁶ TJUE (Gran Sala) sentencia de 7 de julio de 2009, *Comisión/Grecia* (multas por ayudas a Olympic Airways) (C-369/07, *Rec.* p. I-5703).

³⁷ TJUE, sentencia de 17 de noviembre de 2011, *Comisión/Italia* (multas por incumplimiento en materia de ayudas a favor del empleo) (C-496/09, pendiente de publicar en la *Recopilación*).

³⁸ TJUE (Gran Sala), sentencia de 11 de diciembre de 2012, *Comisión/España (Magefesa)* (C-610/10, pendiente de publicar en la *Recopilación*). En virtud de esta sentencia el Tribunal de Justicia impone a España una sanción pecuniaria consistente en una suma a tanto alzado de 20 millones de euros y en una multa coercitiva de 50.000 euros por cada día de retraso en la ejecución de una sentencia de 2002 en la que ya se constataba que las autoridades españolas no habían recuperado, como exigía la Comisión Europea en 1989, las ayudas concedidas ilegalmente a las empresas del grupo Magefesa, en este caso a una de sus sucesoras, radicada en el País Vasco, Indosa, que, a su vez, había sido sucedida en instalaciones, personal y actividades por otras dos empresas, CMD (Compañía de Menaje Doméstico) y Euskomenaje.

³⁹ TJCE, sentencia de 9 de marzo de 1994, *TWD Textilwerke Deggenndorf* (C-188/92, *Rec.* pp. 1-833, apartados 25 y 26); véase la generalización de esta jurisprudencia en la sentencia de 27 de noviembre de 2012, *Pringle* (C-370/12, pendiente de publicar en la *Recopilación*).

⁴⁰ TJUE, sentencia de 9 de junio de 2011, *Comitato "Venezia vuole vivere" y otros* (C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, p. I-472, apartado 58).

En segundo lugar, la falta de devolución de las ayudas tiene por efecto facultar a la Comisión Europea para que no se pronuncie sobre la compatibilidad de nuevas ayudas. Así lo expresa el Tribunal de Justicia en la también conocida *jurisprudencia Deggendorf*. En este caso el Tribunal de Justicia confirma el análisis del Tribunal de Primera Instancia y considera en su *sentencia TWD/Comisión*: “las nuevas ayudas no podían ser compatibles con el mercado común hasta tanto las antiguas ayudas ilegales no hubieran sido devueltas, ya que el efecto acumulado de las ayudas producía una considerable distorsión de la competencia en el mercado común. En estas circunstancias, la no devolución de las ayudas ilegales constituía un elemento de fondo, legalmente tomado en consideración en el examen de la compatibilidad de las nuevas ayudas, por lo cual la suspensión de la entrega de estas últimas no puede asimilarse a un mero requerimiento de devolución”⁴¹.

Este principio ha sido expresado por el Tribunal de Justicia, por ejemplo en la *sentencia AceaElectrabel Produzione/Comisión*, al señalar: “la jurisprudencia TWD/Comisión permite a la Comisión supeditar la compatibilidad de una ayuda a la restitución previa de las ayudas anteriores ilegales”⁴².

En tercer lugar, se plantea el alcance de la devolución de las ayudas ilegales. El asunto CELF, en el que el Tribunal de Justicia se pronunció tanto en virtud de recurso directo como por vía prejudicial, muestra claramente el alcance de la obligación de recuperar las ayudas ilegales. A tal efecto en la *sentencia CELF I* se distinguen dos supuestos: ayudas ilegales que luego son declaradas por la Comisión compatibles y ayudas ilegales que, a pesar de declararlas la Comisión compatibles, el Tribunal de Justicia anula la declaración de compatibilidad⁴³.

En el primer supuesto, a juicio del Tribunal de Justicia, el juez nacional no está obligado a ordenar la recuperación de una ayuda ilegal cuando la Comisión ha adoptado una decisión definitiva en la que declara la compatibilidad con el mercado común pero está obligado a ordenar al beneficiario de la ayuda el pago de intereses por el período que duró la ilegalidad. Asimismo, el juez nacional puede ordenar la recuperación de la ayuda ilegal, sin perjuicio del derecho del Estado miembro a ejecutarla de nuevo posteriormente; y, en fin, el juez nacional “también puede verse obligado a estimar demandas de indemnización de los perjuicios causados por la naturaleza ilegal de la ayuda” (apartado 55).

En cambio, el Tribunal de Justicia considera: “la obligación [...] de remediar los efectos de la ilegalidad de una ayuda se extiende también, a efectos del cálculo de los importes que debe pagar el beneficiario, y salvo circunstancias excepcionales, al período transcurrido entre una decisión de la Comisión en la que se constata la compatibilidad de esta ayuda con el mercado común y la anulación de dicha decisión por el juez comunitario” (apartado 69).

En la *sentencia CELF II* el Tribunal de Justicia se refiere al cometido de los tribunales nacionales en la aplicación del régimen de ayudas subrayando que “se basa en el objetivo cautelar de garantizar que no se aplique jamás una ayuda incompatible”⁴⁴. De este modo, el juez nacional que conoce de la devolución de una ayuda ilegal “no puede diferir la adopción de su decisión hasta que la Comisión se haya pronunciado sobre la compatibilidad de la ayuda con el mercado común tras la anulación de una decisión anterior positiva” (apartado 40). Y a continuación puntualiza: “la misión de los órganos jurisdiccionales es adoptar las medidas adecuadas para remediar la ilegalidad de la ejecución de las ayudas, con el fin de que el beneficiario no conserve la libre disposición de éstas por el tiempo que quede hasta la decisión de la Comisión” (apartado 30).

En cuarto lugar y respecto del principio de confianza legítima de los beneficiarios de las ayudas ilegales, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta muy restrictiva. En este sentido y en la *sentencia France Télécom SA/Comisión*, el Tribunal de Justicia puntualiza: “habida cuenta del carácter imperativo del control de las ayudas estatales realizado por la Comisión, las empresas beneficiarias de una ayuda sólo podrán tener, en principio, una confianza legítima en la regularidad de una ayuda si ésta se ha concedido respetando el procedimiento establecido en el artículo 88 CE, y normalmente un ope-

⁴¹ TPICE, sentencia de 13 de septiembre de 1995, *TWD Textilwerke Deggendorf/Comisión* (T-244/93 y T-486/93, *Rec. p. II-2265*, apartado 25); confirmada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 15 de mayo de 1997, *TWD/Comisión* (C-355/95 P, *Rec. p. I-2549*).

⁴² TJUE, sentencia de 16 de diciembre de 2010, *AceaElectrabel Produzione/Comisión* (C-480/09 P, *Rec. p. I-13355*, apartado 96).

⁴³ TJCE (Gran Sala), sentencia de 12 de febrero de 2008, *CELF y Ministre de la Culture et de la Communication* (C-199/06, *Rec. p. I-469*, apartados 55 y 69).

⁴⁴ TJUE, sentencia de 11 de marzo de 2010, *CELF II* (C-1/09, *Rec. p. I-2099*, apartado 40).

rador económico diligente debe poder verificar si se ha respetado dicho procedimiento. En particular, cuando se ejecuta una ayuda sin notificación previa a la Comisión, de modo que resulta ilegal en virtud del artículo 88 CE, apartado 3, el beneficiario de la ayuda no puede tener, en ese momento, una confianza legítima en la legalidad de la concesión de dicha ayuda [y] cuando una ayuda no ha sido notificada a la Comisión, la inactividad de ésta en relación con dicha medida carece de significación”⁴⁵.

También en la sentencia CELF II se limita en grado sumo la invocabilidad del principio de confianza legítima: “hasta que la Comisión no adopte una decisión de aprobación, y expire el plazo señalado para interponer un recurso contra dicha decisión, el beneficiario no tiene certeza alguna acerca de la legalidad de la ayuda, de modo que no pueden invocarse ni el principio de protección de la confianza legítima ni el de la seguridad jurídica”.

Por último, la eventual anulación por el juez nacional de la recuperación de una ayuda ilegal e incompatible no puede permitir que se devuelvan al beneficiario las ayudas ilegales.

Así lo estableció el Tribunal de Justicia, a preguntas de la *Cour administrative d'appel* de Nantes, en la *sentencia Scott/Ville d'Orléans*⁴⁶. En este caso y para recuperar la ayuda concedida en forma de tarifa preferente del canon de saneamiento, la ciudad de Orleans emitió tres liquidaciones que, sin embargo, no respetaban las exigencias formales del Derecho administrativo francés lo que determinaba su anulación. Ahora bien y a juicio del Tribunal de Justicia: “si la anulación de las liquidaciones controvertidas tuviera que dar lugar, aun provisionalmente, a la restitución de la ayuda ya devuelta por sus beneficiarios, éstos dispondrían de nuevo de los importes procedentes de las ayudas declaradas incompatibles con el mercado común, y se beneficiarían de la ventaja competitiva indebida que resultaría de esta circunstancia. En tal caso se dificultaría el restablecimiento inmediato y estable de la situación anterior, y se repondría la ventaja competitiva indebida a favor de las demandantes en el litigio principal” (apartado 31). Esto supone que el juez nacional puede anular las liquidaciones emitidas para recuperar una ayuda de Estado ilegal pero sería contrario al Derecho de la Unión que esos importes sean abonados de nuevo, aun provisionalmente, al beneficiario de la ayuda (apartado 33).

Y esta misma jurisprudencia la repite el Tribunal de Justicia en su *sentencia Comisión/Italia* (C-305/09), relativa a incentivos fiscales en favor de empresas que participan en ferias en el extranjero, en estos términos: “aunque el control por el juez nacional, de la legalidad formal de un acto nacional dirigido a recuperar una ayuda de Estado ilegal debe considerarse la simple emanación del principio general, del Derecho de la Unión, de tutela judicial efectiva, no obstante, hay que subrayar que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados [...] a garantizar la plena efectividad de la decisión que ordena la recuperación de la ayuda ilegal, y a llegar a una solución conforme con la finalidad perseguida por esa decisión”⁴⁷.

4.2. La recuperación de las ayudas de Estado en España: la intervención del Tribunal de Justicia y de los tribunales españoles

En España la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles ha sido menos problemática desde el punto de vista de los jueces que de las Administraciones. En vía administrativa se discutió bien pronto sobre el procedimiento que debía seguirse para la revisión de actos nulos⁴⁸. En cambio, los jueces españoles han aplicado una jurisprudencia tan clara como simple y conforme con el Derecho de la Unión. Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo ha puntualizado: “La recuperación de las ayudas de Estado percibidas en contravención de las disposiciones comunitarias goza en todo caso de la cobertura normativa que le confiere la ejecución de los Tratados, los Reglamentos y las decisiones comunitarias aplicables en cada caso”⁴⁹.

⁴⁵ TJUE, sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom SA/Comisión* (C-81/10 P, pendiente de publicar en la *Recopilación*, apartados 59 y 60).

⁴⁶ TJUE, sentencia de 20 de mayo de 2010, *Scott/Ville d'Orléans* (C-210/09, *Rec.* p. I-4613).

⁴⁷ TJUE, sentencia de 5 de mayo de 2011, *Comisión/Italia* (recuperación de incentivos fiscales en favor de empresas que participan en ferias en el extranjero) (C-305/09, p. I-32, apartado 46).

⁴⁸ Véase, por ejemplo, la doctrina del Consejo de Estado tal como es abordada en mi estudio “Derecho, administración e integración de España en la Unión Europea bajo el prisma del Consejo de Estado”, *Revista española de derecho europeo*, n.º 27, 2008, pp. 235-279; en particular, p. 252.

⁴⁹ TS (Sala C-A, Sección 3.ª), sentencia de 23 de septiembre de 2009 (prima al consumo de carbón autóctono) (recurso n.º 183/2007, ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA).

Del mismo modo, la vía administrativa seguida por las diputaciones forales vascas para la recuperación de determinadas ayudas ilegales ha sido admitida por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en numerosas ocasiones y con total naturalidad: “En cuanto a la forma de proceder para la recuperación, el Derecho comunitario tampoco dispone qué procedimiento debe aplicar el Estado miembro para ejecutar una decisión de recuperación, solo exige la elección de un procedimiento nacional que permita la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión; es decir, se deja en manos de los responsables la elección del procedimiento con la única condición que garantice la ejecución inmediata, lo que descarta los procedimientos que puedan hacer imposible o excesivamente difícil la recuperación”⁵⁰.

También los tribunales civiles españoles, especialmente el Tribunal Supremo, son sensibles a la aplicación del régimen de ayudas. Esta aplicación es frecuente cuando la empresa beneficiaria termina ineludiblemente en concurso de acreedores. Así, por ejemplo, en la sentencia de 7 de julio de 2008, el Tribunal Supremo argumenta:

“Si a lo anterior se une que el crédito del Estado contra la sociedad demandada tiene su razón de ser en un principio del Derecho comunitario tan esencial como el de la libre competencia, en la incompatibilidad de la ayuda estatal con el mercado común por falsear la competencia, art. 92.1 del Tratado CEE (87), y por tanto en la infracción de una norma de Derecho comunitario originario, los órganos jurisdiccionales del Reino de España, en su aplicación de la legislación nacional para la recuperación de la ayuda, no pueden menos que favorecer su efectividad, no sólo por los principios básicos de primacía y efectividad del Derecho comunitario, unidos al de equivalencia, sino también porque en nuestro ordenamiento interno el art. 6.3 CC impone la nulidad de pleno derecho de los actos contrarios a las normas imperativas y prohibitivas y el art. 62.1 a) de la Ley 30/92 establece la nulidad de pleno derecho de los actos de las Administraciones públicas que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, siendo en este caso la ayuda estatal incompatible con el mercado común y por tanto con un principio tan fundamental del Derecho comunitario originario como es el de la competencia no falseada entre empresas”⁵¹.

5. LOS JUECES NACIONALES Y LA RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO

También es consecuencia de la ilegalidad de una ayuda de Estado la eventual responsabilidad que reclame, por ejemplo, el competidor frente a las autoridades nacionales o incluso frente a los propios beneficiarios, e incluso del beneficiario frente a las autoridades nacionales.

En la *sentencia Transalpine Ölleitung in Österreich* el Tribunal de Justicia se refiere a la consecuencia directa de la ilegalidad, a la recuperación de la ayuda ilegal de sus beneficiarios, y advierte: “De la misma forma, un órgano jurisdiccional nacional puede tener que pronunciarse acerca de una petición de indemnización del perjuicio causado por la naturaleza ilegal de la ayuda” (apartado 56).

Ahora bien, la responsabilidad puede predicarse no solo de las autoridades nacionales que concedieron la ayuda ilegal sino también de los jueces que no hayan aplicado apropiadamente el régimen de ayudas de Estado o, incluso, de los propios beneficiarios. De este modo la responsabilidad de los actores del régimen de ayudas de Estado, incluidos los jueces nacionales, puede desembocar en el derecho de indemnización de los particulares afectados, principalmente los competidores. En todos los casos la sustanciación de las reclamaciones de indemnización corresponde en exclusiva a los jueces nacionales.

5.1. La responsabilidad de las autoridades administrativas y el derecho de indemnización basado en el Derecho de la Unión

La responsabilidad de las autoridades administrativas puede determinarse cuando estas hayan concedido la ayuda ilegal o no hayan recuperado las ayudas ilegales e incompatibles.

⁵⁰ TSJ País Vasco (Sala C-A), sentencia n.º 830/2011, de 2 de diciembre de 2011 (recurso n.º 508/2010, ponente: DE LA FUENTE GUERRERO). En el mismo sentido, TSJ Aragón (Sala C-A, Sección 1.ª), sentencia de 16 de marzo de 2001 (devolución de ayudas regionales de Pyrsa) (recurso n.º 959/1997, ponente: JUSTE DIEZ DE PINOS); TSJ Navarra (Sala C-A, Sección 1.ª) sentencia de 4 de mayo de 2005 (ayudas ilegales a Paneles Eléctricos, S.A.) (recurso n.º 1260/2003, ponente: MERINO ZALBA).

⁵¹ TS (Sala 1.ª), sentencia de 7 de julio de 2008 (suspensión de pagos de la compañía mercantil Mediterráneo Técnica Textil SA, antes HYTA, S.A.) (recurso n.º 4139/2001, ponente: MARÍN CASTÁN).

Los presupuestos de la responsabilidad y, en particular, del derecho a la indemnización han sido bien establecidos por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia general: que el objeto de la norma jurídica infringida sea conferir derechos a los particulares; que la infracción sea suficientemente caracterizada; y siempre que exista un nexo causal entre la infracción de la obligación del Estado y el daño sufrido por los reclamantes⁵².

En el caso de las autoridades administrativas resulta patente que cuando incumplen el artículo 108.3 TFUE y la obligación de recuperar las ayudas ilegales e incompatibles pueden incurrir en responsabilidad que puede generar un derecho de indemnización de los afectados, principalmente las empresas competidoras. El hecho de que exista una sentencia declarativa del incumplimiento de la obligación de recuperación de las ayudas facilitaría en gran medida acreditar la concurrencia del primer presupuesto de la violación suficientemente caracterizada. Por eso lo determinante en estos casos será la prueba del daño cuya indemnización pretende la empresa competidora del mismo modo que se plantea en la aplicación privada del Derecho europeo de la competencia⁵³.

5.2. La responsabilidad de los jueces nacionales por incumplir manifiestamente el artículo 108.3 TFUE

La responsabilidad de los jueces nacionales por incumplir manifiestamente la cláusula *standstill* se deduce de la *sentencia Traghetti del Mediterraneo (C-173/03)* donde el Tribunal de Justicia advierte, a instancias del *Tribunale di Genova*, que también en el ámbito de las ayudas de Estado cabe que los Estados miembros incurran en responsabilidad por violación del Derecho de la Unión derivada de su aplicación judicial.

En este sentido el Tribunal de Justicia precisa: “Como señaló el Abogado General en los puntos 87 a 89 de sus conclusiones, así sucede, en especial, en materia de ayudas de Estado. Excluir, en este ámbito, toda responsabilidad estatal debido a que la violación del Derecho comunitario cometida por el órgano jurisdiccional nacional resulta de una apreciación de los hechos podría conducir a una merma de las garantías procesales ofrecidas a los particulares, por cuanto la protección de los derechos que les confieren las disposiciones pertinentes del Tratado depende, en gran medida, de operaciones sucesivas de calificación jurídica de los hechos. Pues bien, en el supuesto de que se excluyera la responsabilidad del Estado, de manera absoluta, por las apreciaciones de los hechos efectuadas por un órgano jurisdiccional, estos particulares no gozarían de ninguna protección jurisdiccional si un tribunal nacional que resolviese en última instancia cometiera un error manifiesto en el control de las mencionadas operaciones de calificación jurídica de los hechos” (apartado 41).

El Tribunal de Justicia concluye, por tanto, que el Derecho comunitario se opone, por una parte, a una legislación como la italiana que excluye, con carácter general, la responsabilidad del Estado miembro por los daños causados a los particulares por una violación del Derecho comunitario imputable a un órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia debido a que tal violación resulta de una interpretación de las normas jurídicas o de una apreciación de los hechos y de las pruebas efectuadas por dicho órgano jurisdiccional. Y, por otra parte, también es contrario al Derecho de la Unión que una legislación como la italiana limite la exigencia de esta responsabilidad únicamente a los casos de dolo o de culpa grave del juez, si dicha limitación llevara a excluir la exigencia de la responsabilidad del Estado miembro afectado en otros casos en los que se haya cometido una infracción manifiesta del Derecho aplicable (apartado 46).

5.3. La responsabilidad por violación del Derecho nacional de las autoridades nacionales y de los beneficiarios de las ayudas ilegales

Existe una responsabilidad bien de las autoridades nacionales bien de los beneficiarios fundada únicamente en cada uno de los Derechos nacionales que eventualmente podría dar lugar a la indemnización de los daños sufridos.

Por lo que se refiere a la responsabilidad de los beneficiarios, solo se puede invocar la vulneración de cada uno de los Derechos nacionales en la medida en que ninguna obligación de la Unión Europea

⁵² TJUE, sentencias de 26 de enero de 2010, *Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Rec. p. I-635, apartado 30)*.

⁵³ Véase, por ejemplo, mi estudio “La acción de indemnización en la aplicación judicial privada del Derecho europeo de la competencia”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 330, julio de 2012, pp. 3-16.

se vería comprometida desde su posición, como no sea la resistencia a devolver la ayuda de Estado a pesar de la obligación de las autoridades nacionales de recuperarla incluso forzosamente.

La *sentencia SFEI* es la respuesta de una cuestión prejudicial del *Tribunal de commerce* de París en relación con un litigio en el que las beneficiarias de las ayudas eran la empresa pública de correos en Francia y sus filiales⁵⁴. El Tribunal de Justicia señala con claridad: “el Derecho comunitario no ofrece una base suficiente para generar la responsabilidad del beneficiario que no haya comprobado si la ayuda que ha recibido ha sido debidamente notificada a la Comisión” (apartado 74) dado que el mecanismo de control y de examen de las ayudas de Estado establecido por el Derecho de la Unión no impone ninguna obligación específica al beneficiario de la ayuda sino que la obligación de notificación y la prohibición previa de ejecución de los proyectos de ayuda se dirigen al Estado miembro y es el Estado el destinatario de la decisión por la que la Comisión declara la incompatibilidad de una ayuda y le invita a suprimirla en el plazo que ella señale (apartados 72 y 73).

Ahora bien, el Tribunal de Justicia deja abierta la puerta para una aplicación de la responsabilidad extracontractual del beneficiario pero ya conforme al Derecho nacional. De modo que es posible la aplicación del Derecho nacional en materia de responsabilidad extracontractual “si, según este último, la aceptación por parte de un operador económico de un apoyo ilícito que pueda causar un perjuicio a otros operadores económicos puede generar, en determinadas circunstancias, su responsabilidad, el principio de no discriminación puede llevar al Juez nacional a estimar que el beneficiario de una ayuda de Estado abonada infringiendo el apartado 3 del artículo 93 del Tratado ha incurrido en dicha responsabilidad” (apartado 75).

Por otra parte, cabría que los beneficiarios reclamasen la responsabilidad de las autoridades nacionales en la aplicación del régimen de ayudas. El principal apoyo de las empresas beneficiarias de las ayudas para reclamar la responsabilidad de las autoridades nacionales es la confianza legítima; pero, como ya se ha subrayado, el Tribunal de Justicia ha debilitado en gran medida esta invocación, por ejemplo en la citada *sentencia France Télécom/Comisión*; aunque el Tribunal de Justicia admitió que había unas circunstancias excepcionales que podrían justificar una confianza legítima en la regularidad de una ayuda, en el caso particular no las apreció (apartado 63 y 64).

Esta dificultad real de los beneficiarios de las ayudas ilegales e incompatibles de obtener la indemnización de las autoridades nacionales se manifiesta, por ejemplo, en la jurisprudencia española. Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco rechaza un recurso contra la decisión de recuperación de una ayuda ilegal que solicita la anulación y la responsabilidad de la diputación foral donde precisa: “la indemnización a que se aspira no se deriva de la anulación del acto de recuperación de las ayudas fiscales, sino que sería, al contrario, consecuencia de que dicho acto alcanzase toda su final efectividad y confirmación, (y es la misma parte solicitante la que plantea su derecho como algo condicional y de futuro), no se está ante el ejercicio de la pretensión de restablecimiento indemnizatorio del hoy artículo 31.2 LJ, derivada de la anulación del acto administrativo, sino ante el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial, sujeta al principio revisor e inejercitable, por ello, en el mismo proceso en que se está pretendiendo la anulación del acto y como una alternativa incompatible con dicho principio”⁵⁵.

6. CONCLUSIÓN

El régimen de ayudas de Estado no puede ser más sencillo en sus planteamientos, en su regulación y en el reparto de competencias para su aplicación. Sin embargo, los resultados son, en gran medida, descorazonadores, especialmente en algunos países como España debido, fundamentalmente, al escaso funcionamiento del engranaje administrativo, no solo nacional sino también de la Unión Europea.

El control por los jueces nacionales del régimen europeo de ayudas de Estado se caracteriza por su simplicidad, por su rapidez y por su completitud. De hecho, resulta el procedimiento ideal para los casos en que el competidor denuncia la ilegalidad de una ayuda y reclama su devolución o su recuperación e incluso puede acumular la acción de indemnización contra la autoridad nacional e incluso

⁵⁴ TJCE, sentencia de 11 de julio de 1996, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) y otros contra La Poste y otros* (C-39/94, Rec. p. I-3547).

⁵⁵ TSJ País Vasco (Sala C-A, Sección 1,^a), sentencia n.º 753/2011, de 11 de noviembre de 2011 (recurso n.º 488/2010, ponente: DE LA FUENTE GUERRERO).

contra el beneficiario; y, para el caso de no procederse voluntariamente, el mismo juez puede aplicar la ejecución forzosa.

La complejidad de la intervención de los jueces nacionales parte de la necesidad de controlar el cumplimiento de un presupuesto: que estemos, en realidad, ante una verdadera ayuda de Estado. Por esa razón, los jueces nacionales deben conocer y, en la medida de lo posible, recurrir a los procedimientos de colaboración con la Comisión Europea y con el Tribunal de Justicia para determinar si hay o no ayuda de Estado.

Ante los jueces nacionales puede actuar la Comisión Europea, en su calidad de *amicus curiae*, y puede solicitarse la intervención prejudicial del Tribunal de Justicia (sobre la validez de las decisiones de la Comisión, sobre la interpretación del concepto de ayuda de Estado, sobre las consecuencias de la ilegalidad y sobre el alcance de la obligación de recuperar las ayudas ilegales e incompatibles).

La respuesta de la Comisión Europea al juez nacional no deja de ser la de una administración aunque, ciertamente, con una especial autoridad y con un profundo conocimiento del régimen europeo de ayudas. En cambio, la respuesta del Tribunal de Justicia, al que se encomienda la supervisión del régimen de ayudas, tiene toda la autoridad judicial. Sin embargo, las respuestas del Tribunal de Justicia sobre el concepto y la calificación de la ayuda son cada vez más abiertas e incluso ambiguas dejando un margen a la decisión de los jueces nacionales e introduciendo en ocasiones dudas razonables para el juez de si, en realidad, está o no ante una verdadera ayuda de Estado. El caso de la saga de las vacaciones fiscales vascas es, sin duda, un ejemplo muy ilustrativo.

En cambio, para los supuestos de ilegalidad de la ayuda, en todo lo que se refiere a la validez de los actos o a la inaplicación de las normas, y la obligación de recuperar, incluso forzosamente, las ayudas ilegales e incompatibles, la situación resulta muy clara para los tribunales nacionales. En efecto, la obligación de los tribunales nacionales es de resultado con el fin de que la concesión de una ayuda ilegal no tenga, en la medida de lo posible, consecuencias en la competencia y, de tenerlas, que sus efectos puedan reducirse lo más posible.

Por último, el reconocimiento de la responsabilidad por incumplimiento del régimen de ayudas de Estado y la consiguiente reparación de los daños constituyen la cláusula de cierre del sistema. No obstante, los demandantes, muy especialmente las empresas competidoras, tienen que enfrentarse, ante los jueces nacionales, a la onerosa prueba de los daños sufridos como consecuencia de la ilegal aplicación del régimen europeo de las ayudas de Estado.

El deber, la elusión y el fraude fiscales: algunas reflexiones sobre un debate eterno. Una perspectiva europea*

DONATO RAPONI

(Comisión Europea. Escuela Superior de Ciencias Fiscales – ICHEC-ESSF, Bruselas)

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA LEGITIMIDAD DEL TRIBUTO. 3. EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCALES. 3.1. Delimitación conceptual. 3.2. Fraude y elusión fiscales: un único objetivo, pero procedimientos diversos. 4. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCALES: UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL Y EUROPEA. 5. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA: LA CONTRIBUCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. 6. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

El fraude fiscal es un fenómeno universal que ha existido siempre. Este fenómeno tiene lugar en todas las sociedades, en todos los estamentos sociales, en todas las profesiones, en todos los sectores económicos, independientemente de creencias o religiones. No es prerrogativa de las sociedades a las que se denomina “desarrolladas”.

Hace ya más de 2.500 años, Platón estaba interesado en esta cuestión. Y en los tiempos de Alejandro Magno se identificaron ciertas prácticas de enriquecimiento por evasión o astucias fiscales. Asimismo, bajo el tribunado de los Graco, en la Roma del siglo III a.C., se denunció un episodio de declaraciones inmobiliarias falsas correspondientes a ricos propietarios romanos –senadores, entre otros–. Según Apiano, fue un gran mecanismo de fraude que jugó un papel importante en la crisis social padecida por la República romana.

2. LA LEGITIMIDAD DEL TRIBUTO

No es posible estudiar el fraude fiscal sin abordar la legitimidad del tributo. Podemos o, incluso, debemos sustraernos al pago de los tributos, pues en la medida en que, por diversos motivos, no se consideren legítimos, parece “normal” su impago.

Durante el Imperio romano, cuando se introdujeron los tributos “regulares”, los ciudadanos consideraron éstos odiosos.

La legitimidad del tributo ha sido igualmente objeto de debate en la religión católica, especialmente a propósito de otra cuestión, más general, como es la sumisión a la autoridad civil. El cristianismo hizo de esa sumisión y del pago de tributos una obligación de conciencia¹: *al César lo que es del César*², es decir, hay que pagar tributos y reconocer el poder del Emperador puesto que no forma parte del ámbito de la religión.

Los Padres de la Iglesia católica confirmaron formalmente muy tarde que el pago de tributos constituye una obligación inherente a la obediencia debida a la autoridad civil en el ámbito de la vida temporal. Santo Tomás de Aquino sería el primero en establecer la verdadera naturaleza del tributo, al considerar éste como prerrogativa de la soberanía y medio para alcanzar el bien de la comunidad.

(*) Este trabajo ha sido traducido del francés al español por el Prof. Dr. D. LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA (Universidad de Vigo).

¹ SAN PABLO, Rom., XIII, 5, 6 y 7.

² MATEO, XXII, 17-21. Cabe recordar que el establecimiento de tributos por los romanos era reciente, y que el pueblo judío se mostró contrario a pagarlos, pues ello constituía una clara señal de su servidumbre. Ese sentimiento de odio hacia el ocupante, ávido de impuestos, se repetirá a lo largo de la historia.

Reconocer legitimidad a las autoridades civiles para exigir el tributo se vincula a que éste sea justo. Para ser aceptado debe orientarse al bien común, de manera que no supere la capacidad de los contribuyentes y que éstos lo soporten en términos igualitarios³.

La reforma protestante diferenció de un modo más preciso entre la legalidad de los tributos y su moralidad. En definitiva, si éstos son legales resultan legítimos. Así pues, se hace una clara distinción entre los poderes temporal y espiritual^{4 5}.

El siglo de las luces incidirá en la noción de mayor equidad tributaria. El tributo es legítimo a condición de que los individuos lo consientan y de que tengan contrapartidas, especialmente la protección de su vida, de sus libertades y de sus bienes⁶. Así, Montesquieu insiste sobre el interés de pagar los tributos, sacrificando una pequeña parte del patrimonio, para poder mantener el grueso del mismo en condiciones de seguridad⁷.

La Escuela liberal de Adam Smith defenderá un enfoque restrictivo del tributo, a la luz de su concepción del Estado, cuya misión general se limita a la protección de la libertad individual y a asegurar la propiedad. De ese modo, el ciudadano sólo ha de contribuir en proporción a la renta de que disfrute bajo la protección del Estado⁸. Los liberales se muestran bastante indulgentes con el fraude fiscal, pues al ser prioritario defender los intereses de los ciudadanos, existe una menor preocupación por sus deberes.

Los regímenes comunistas tienen una característica particular, y es que parten de que la soberanía del Estado es ilimitada; los tributos constituyen una transferencia de riqueza del individuo al Estado, y en ese contexto la problemática fiscal no existe como tal.

Actualmente, en los países democráticos, la legitimidad del tributo es generalmente aceptada, en la medida en que la finalidad de aquél se identifica con la del Estado. Por supuesto, esa finalidad puede ser más o menos amplia, en función de las opciones políticas (especialmente en términos de seguridad económica y social) por lo que respecta a la concepción de la vida en común.

3. EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCALES

Hoy es innegable la existencia y la importancia del fraude fiscal, cualquiera que sea el espíritu crítico de los ciudadanos en el país que se considere.

Hay que reconocer que una amplia franja de contribuyentes se sustrae (si ello es posible) al pago de tributos en mayor o menor medida y, a menudo, sin ningún remordimiento, por entender que robar al Estado no constituye, en realidad, un robo. Ello depende en gran parte de su propio comportamiento general frente al poder, lo cual resulta especialmente significativo cuando ese poder es de origen extranjero. Así se explica, por ejemplo, la actitud del pueblo italiano ante los tributos. Los italianos, que han padecido durante mucho tiempo regímenes extranjeros, y que han experimentado varias ocupaciones a lo largo de la historia, son en general hostiles a la autoridad. El impago de impuestos pone de manifiesto dicha hostilidad.

Puede ser que el pago de tributos esté vinculado a la conciencia nacional y de clase, pero sobre todo depende del nivel de cohesión social de un país. Se constata que la tendencia a evitar el pago de tributos se incrementa sobre todo con el aumento de la presión fiscal y de las dificultades económicas⁹.

Ese sentimiento puede ser exacerbado, especialmente por las declaraciones o el posicionamiento de asociaciones de diversa índole —ahorradores, consumidores, trabajadores...— y de partidos políticos. Cabe recordar que en Francia el *pujadismo* comenzó con una revuelta antifiscal¹⁰. El ejemplo de Italia

³ *Suma teológica*, 2a-2ae, 66, art.8, 3.

⁴ M. LUTERO, *Galat.*, citado por MARITAIN, *Trois réformateurs*, París, 1925, pág. 284.

⁵ J. CALVINO, *Institution de la religion chrétienne* (ed. Budé).

⁶ H. GROCIO, *Le droit de la guerre et de la paix*.

⁷ MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, libro XIII.

⁸ A. SMITH, *Recherche sur la nature et les causes de la richesse des nations*.

⁹ J. BRONDOLO, *Collecting taxes during an economic crisis: challenges and policy options*, Staff position note, IMF, 2009.

¹⁰ R. SOUILLAC, *Le mouvement Pujade*, Presses de Sciences Politiques, 2007.

resulta más sorprendente, en un momento en que el primer ministro del gobierno declara que entiende de la predisposición ciudadana para defraudar al fisco, considerando la elevada presión tributaria existente. En esos casos, el fraude se considera un acto de legítima defensa, y como consecuencia de ello se propaga un sentimiento de impunidad.

Los contribuyentes experimentan a menudo una sensación de injusticia, casi de sufrimiento, y frecuentemente la terminología que emplean sugiere un dolor cuasi físico (presión, expolio, etc.). Ello justificaría su actitud “defensiva”. Esa oposición al tributo puede explicarse también en virtud de consideraciones históricas, como sentimiento hostil hacia la autoridad, especialmente cuando ésta se ha ejercido por regímenes de ocupación extranjeros.

3.1. Delimitación conceptual

Es conveniente establecer una diferenciación clara entre ciertos conceptos que con frecuencia se utilizan de manera algo confusa.

En general se distingue entre error, fraude y elusión. En cuanto a los conceptos de fraude y de elusión, constatamos que la confusión (voluntaria o no) es cada vez mayor, puesto que en definitiva ambos supuestos, aunque distintos, tienen un mismo objetivo, cual es el de reducir el importe de los tributos a pagar.

El error

Error es sinónimo de simple olvido, de omisión involuntaria por parte del contribuyente. Se puede “perdonar”.

El fraude fiscal

En pocas palabras, podemos definir el *fraude* como un acto deliberado del contribuyente para escapar al pago del tributo, contraviniendo las leyes fiscales o dando una falsa apariencia de realidad (falsedad documental, blanqueo, estafa, ausencia de declaración, etc.).

La elusión fiscal

En el concepto de *elusión fiscal* se integra la utilización voluntaria de determinadas situaciones que (deliberada o indeliberadamente) los textos legales o administrativos no han previsto.

Los conceptos de fraude y elusión han sido y continúan siendo objeto de un interminable debate entre juristas, economistas y fiscalistas. La controversia perdura en la medida en que la delimitación entre estos dos conceptos es difusa, y más aún teniendo en cuenta las frecuentes referencias a nociones extrajurídicas, como las de moral, ética o justicia. Es conveniente introducir un poco de “racionalidad” al respecto. Para ello hemos de recordar ciertos principios jurídicos frecuentemente olvidados y que permiten entender mejor el debate actual.

Comencemos por el esencial. El artículo 1 del protocolo núm. 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos consagra el principio de respeto a la propiedad privada: “toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho internacional...”.

Precisamente el tributo constituiría un atentado a la propiedad privada. Por esta razón es importante que la ley tributaria se vote, en aras del interés general. En la mayor parte de constituciones de los países democráticos se consagra este principio. Ahora bien, conforme al Convenio Europeo esa ley ha de tener “calidad”, lo cual se traduce en claridad, precisión y previsibilidad. De lo contrario, sería necesario indemnizar al contribuyente por conculcar su derecho de propiedad privada.

El segundo principio aplicado por la mayoría de Estados es el conocido como *in dubio contra legem (fiscum)*, y es consecuencia directa de la interpretación estricta de las normas¹¹. Este principio implica que, en caso de duda, la ley fiscal debe interpretarse en contra de la Administración tributaria.

¹¹ L. TROTABAS, “Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales”, *Recueil d'études en l'honneur de F. Geny*, t. III.

El debate es controvertido en la medida en que muchos autores se basan esencialmente en la tradición jurídica romana, que condiciona el ejercicio de un determinado derecho a que éste se ajuste a los grandes principios de buena fe y corrección, e incluso a las reglas de la ética. El *Corpus iuris civilis* de Justiniano contemplaba lo siguiente:

— *In fraudem legis agere qui salvis verbis legis sententiam ejus circumvenit* (se reprueba pues el comportamiento de aquéllos que, sin violar los términos de la ley, abusan de su significado).

— *Fraus legis enim fit, ubi quod fieri noluit, fieri autem non vetuit* (constituyen fraude ciertos comportamientos indeseados, que el legislador no ha votado).

Es conveniente, para complementar este particular, hacer referencia a otro aforismo latino: *non omne quod licet honestum est* (lo que es lícito –o ajustado a la ley– no es necesariamente honesto –concepto ético–). La doctrina ha desarrollado estos principios en la elaboración del concepto de abuso de derecho, que se da también en el ámbito tributario¹².

Aplicando esos principios a la materia fiscal, se ha de rechazar la elusión en tanto que minora el tributo a pagar, lo que resulta contrario al objetivo perseguido por el legislador.

Estamos, de algún modo, ante el resurgir del debate jurídico entre iusnaturalistas y positivistas. Y ese debate enfrenta a juristas, economistas y tributaristas.

Generalmente, los juristas distinguen con claridad entre el fraude “legal” y el “ilegal”. La elusión evitaría el texto normativo sin violarlo, y es que utilizaría hábilmente las fallas en materia tributaria. Es la teoría del principio de legalidad o de la opción por la alternativa menos gravosa. Si la ley tributaria no establece ningún impedimento claro, se interpreta que existe una permisión implícita. Dicha elusión es frecuente, y a menudo cuenta con la asesoría de despachos especializados. Basta navegar por las webs de los grandes bufetes del ámbito fiscal para constatar que su especialidad se concreta en la reducción de la carga tributaria. Por otra parte, las prácticas elusivas se desarrollan también ampliamente en el contexto internacional, propiciadas por la yuxtaposición de jurisdicciones nacionales. Se habla normalmente de “tax planning”, así como de “treaty shopping”, lo que implica una elusión tributaria hábilmente realizada. Por esa razón, la OCDE ha puesto de relieve el papel de los asesores fiscales^{13 14}. Éstos desempeñan un papel crucial, sobre todo a la hora de asesorar “bien” a su clientela, y tienden a que se realicen montajes complicados para reducir la cuantía de los tributos a pagar, ya que su remuneración está a menudo relacionada con el ahorro fiscal procurado a sus clientes. En ese contexto, la OCDE invita a las administraciones tributarias a mejorar las relaciones con los órganos de gestión de las grandes empresas, siendo la mejora de estas relaciones una medida preventiva eficaz.

La utilización, en esos montajes, de paraísos fiscales es un método comúnmente empleado, en la medida en que los riesgos son bajos. De hecho, las administraciones tributarias tienen dificultades para detectar tales mecanismos, complejos y opacos, a causa de la escasa colaboración que prestan las autoridades de esos lugares. En algunos no se ha codificado el Derecho, y la costumbre constituye su única normativa jurídica, como es el caso de Belice. Frecuentemente, estos paraísos no exigen impuestos sobre sociedades, ni sobre el capital, y tampoco practican retenciones (en la fuente) sobre dividendos. El simple hecho de utilizar esos territorios no constituye en sí mismo un acto ilegal. Sí lo es, por ejemplo, no declarar, en el país de establecimiento o residencia, los rendimientos percibidos en paraísos fiscales.

3.2. Fraude y elusión fiscales: un único objetivo, pero procedimientos diversos

Recordemos que ambos tipos de comportamiento tienen un punto común: reducir la cuantía de los tributos que ordinariamente habría que pagar. ¿Cuál es la diferencia? El modo y manera de hacer las cosas, es decir, la forma de proceder, que en el caso de la elusión respetaría la letra de la ley, pero recurriría hábilmente a lagunas, errores e incoherencias normativas. Se habla también de optimiza-

¹² T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Larcier, 2012.

¹³ *Rapport sur les intermédiaires fiscaux*, OCDE, 2008.

¹⁴ www.oecd.org/ctp/ta/seouldeclaration.

ción fiscal, terminología ésta que muestra claramente la necesidad de conocimientos técnicos al respecto. La cuestión es saber si ese “ejercicio equilibrista” es legal y legítimo.

Por lo que se refiere a la legalidad, hay que afirmar claramente que si la ley admite determinado comportamiento, no cabría invocar una supuesta infracción normativa, pues aquello que no estuviera prohibido se entendería permitido. Esta regla preserva, dentro de los límites establecidos por la legislación (a saber, medidas antiabuso generales o específicas, concepto de fraude fiscal) y por la jurisprudencia, la facultad del contribuyente para elegir la vía que más convenga a sus intereses, esto es, pagar menos tributos en el caso que nos ocupa.

Es cierto que esa “libertad” fiscal puede parecer contraria al poder formal del legislador y a su voluntad, cuyas elecciones están motivadas por objetivos de carácter general. En un Estado de Derecho es evidente hoy, más que nunca, que se ha de combatir el fraude, resultante de la transgresión manifiesta de la norma sobre la base de una pretendida libertad “absoluta”, ajena a los límites y prescripciones impuestos por la ley. En definitiva, no es lógico que impere una libertad de elección ilimitada.

Justamente corresponde al legislador adoptar leyes que sean claras, precisas y que garanticen la seguridad jurídica del contribuyente. Si esto es así en el plano interno o nacional, lo es aún más en el ámbito europeo. Habitualmente la legislación comunitaria peca de imprecisión. Esto es debido a la técnica legislativa, basada casi exclusivamente en directivas, que dejan cierta flexibilidad a los Estados miembros para alcanzar los objetivos perseguidos. Además, la legislación fiscal debe adoptarse por unanimidad de los Estados miembros, lo que conlleva compromisos que dan lugar a una normativa a veces incomprensible, incluso para los especialistas. Por otra parte, en la transposición de las directivas, los Estados miembros ejercen cierta libertad de interpretación. Para los contribuyentes que actúan en el ámbito del mercado interior, ello origina situaciones de inseguridad jurídica y de no-tributación o de doble imposición.

La confusión entre comportamientos admisibles e inadmisibles y la percepción de iniquidad que ello puede generar están motivadas por un discurso que mezcla moral y Derecho. En efecto, las preguntas y respuestas relativas a cierta encuesta realizada en la Unión Europea han puesto claramente de manifiesto esa confusión. De hecho las preguntas formuladas trataban averiguar si se considera o no necesario adoptar medidas más severas para combatir el fraude y la elusión fiscales; pero no hacían distinción alguna entre ambos conceptos (moral y Derecho), lo que significa que para el ciudadano “ordinario” la diferencia no existe. Como era previsible, más del 90 por 100 de los encuestados han expresado su apoyo a un fortalecimiento de tales medidas. La referida confusión se ha enquistado y algunos sectores, ya sean políticos, sindicalistas o filosóficos, utilizan consciente o inconscientemente los dos conceptos como si fueran idénticos.

La frontera entre lo admisible y lo inadmisible viene establecida exclusivamente por el Derecho, quedando excluida toda referencia a la moral o a la ética. Aunque sus consecuencias son similares a nivel social, es importante recordar las exigencias de un Estado de Derecho, que debe apuntalar toda política de represión fiscal. No ha de olvidarse (y lo hacemos a menudo) que el Derecho tributario tiene carácter público; es una realidad que se impone a todos: al poder ejecutivo, al legislativo y al judicial. Si bien la moral y la justicia social, nociones éstas que habríamos de consensuar, deben ser fuente de inspiración para el legislador, no pueden, sin embargo, condicionar la concreta aplicación de la ley tributaria, pues al ser conceptos que admiten diversos contenidos, ello introduciría arbitrariedad. El filósofo y jurista belga Chaim Perelman¹⁵ ha puesto de manifiesto que el término “justicia”, a menudo invocado en materia fiscal (en el sentido de “justicia tributaria”) puede presentar características diferentes y opuestas, aunque coherentes y perfectamente defendibles: para cada uno, lo mismo; a cada uno, según sus méritos; a cada uno, según sus necesidades, etc. Si el objetivo de una ley tributaria es ser justa, hay que saber a qué justicia se hace referencia.

Durante los últimos años, y cada vez con mayor frecuencia, numerosos agentes sociales han venido aludiendo a consideraciones de orden económico, por entender que el Derecho, en tanto que norma formal (*norme formelle*), no bastaría para luchar contra la elusión tributaria. Así pues, hay quienes desearían la aplicación de una regla “absoluta” antiabuso que trascendiera el enfoque puramente jurídico para situarse en una perspectiva puramente económica. Siguiendo tal razonamiento, una

¹⁵ CH. PERELMAN, *De la Justice*, Bruxelles, 1945.

conducta podría considerarse abusiva si, a pesar de respetar la normativa tributaria, no fuera deseable o aceptable desde un punto de vista económico.

La noción de elusión fiscal y la manera de combatirla están presentes en la mayoría de las legislaciones nacionales. Dado que esa noción no tiene carácter unívoco, varía de unos países a otros. Constatamos que cuanto más concienciados están los regímenes políticos con la solidaridad social, más contundente es su reacción frente a la elusión fiscal, puesto que se trata esencialmente de una infracción hacia el deber moral de pagar tributos, si bien constituye asimismo la infracción de una obligación jurídica.

Por lo que concierne al fraude fiscal propiamente dicho, se reconoce unánimemente su carácter reprochable. Pero el nivel de represión varía considerablemente de un país a otro, pues las sanciones aplicables no son uniformes, y pueden limitarse al ámbito puramente administrativo o revestir carácter penal. Por ejemplo, las sanciones penales siempre se han considerado un cauce normal de represión para los delitos relativos a las materias aduanera y de impuestos especiales, y ello a diferencia de otros ámbitos tributarios. Hay una razón histórica al respecto: en el caso de las aduanas y de los impuestos especiales, los infractores han sido generalmente contrabandistas, destiladores clandestinos, etc., en definitiva, personas de baja consideración social, a diferencia de lo que ocurriría con los infractores de “cuello blanco”.

El blanqueo de capitales y la utilización de paraísos fiscales (que normalmente existen con la complacencia de los Estados) han de combatirse sin miramientos, pero en el marco de la legislación tributaria. La voluntad política de los Estados es una condición necesaria para que la lucha contra ese tipo de fraude sea efectiva. Habitualmente se recurre en primer lugar a paraísos fiscales para el blanqueo de capitales, y el fraude no es más que una consecuencia subsidiaria de ello. Según el GAFI¹⁶, el fraude organizado (a través de *organisations criminelles*) se estima en 2.000 millardos de euros. Sin embargo, gracias a la lucha contra ese fenómeno, se recupera el 1 por 100 de dicha suma. Para hacer frente al blanqueo de capitales se ha de poner en marcha procedimientos judiciales de especial entidad, como las comisiones rogatorias internacionales.

Comprobamos que, a menudo, la represión de esas modalidades de fraude no es primordialmente consecuencia de la acción estatal, sino (en gran medida) resultado de la presión mediática o de oportunas filtraciones, cuya utilización a efectos probatorios suscita, por otra parte, problemas de legitimidad jurídica.

4. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCALES: UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL Y EUROPEA

La crisis económica y financiera tiene importantes consecuencias para los Estados, que ven mermar sus ingresos. Las administraciones tributarias resultan también afectadas por ello, al resentirse el nivel de cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Se constata, pues, una cierta correlación entre el grado de respeto a dichas obligaciones y la evolución de la situación económica. Esa coyuntura constituye un verdadero reto para las administraciones tributarias, las cuales, incluso en presencia de situaciones sociales dramáticas, no pueden aceptar que sistemáticamente se incumplan las obligaciones tributarias, y por tanto deben aplicar nuevas estrategias encaminadas, por ejemplo, a reforzar la asistencia a los contribuyentes, a mejorar los mecanismos de control y a reformar los procedimientos tributarios.

Por otro lado, es importante poner de manifiesto que el hecho de que los gobiernos realicen amnistías fiscales no fomenta, en general, el respeto a las obligaciones tributarias. En efecto, con este mecanismo de “regularización”, se aviva aún más la sensación de injusticia de los contribuyentes honestos. Ese método, cuyo objetivo es, a menudo, una recaudación urgente de ingresos tributarios adicionales, resulta devastador, si se repite en el tiempo.

Todo gobierno debe afrontar dos decisiones fundamentales: la primera se refiere a la amplitud y nivel de bienes y servicios públicos ofertados a los ciudadanos; y la segunda tiene que ver con la presión fiscal y el reparto de la carga tributaria entre ellos. En un período de crisis económica profunda como

¹⁶ Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI): organismo intergubernamental contra el blanqueo de dinero, la financiación del terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva, creado por el G-7 en París en 1989.

el que vivimos actualmente, esas dos cuestiones son objeto de ásperos debates en el seno de los Estados, y también a nivel europeo. La dificultad que observamos es, de una parte, la reducción de los presupuestos nacionales, ofreciendo menos bienes y servicios públicos a los ciudadanos, en detrimento del Estado del bienestar y, de otra parte, la reforma de la fiscalidad para lograr una mayor “justicia social”, lo cual requiere llegar a un acuerdo acerca del alcance de dicha justicia.

En esta difícil coyuntura económica, la lucha contra el fraude y la elusión fiscales constituye un factor de ajuste importante. En los Estados, el contexto nacional ha cambiado radicalmente. El marco internacional se impone y las decisiones internas son más difíciles de adoptar, en tanto que ha de considerarse el contexto europeo, que exige, por ejemplo, una disciplina presupuestaria. Resulta cada vez más ilusorio pensar que los Estados disponen, individualmente, de total autonomía decisoria en la materia. Factores como la competencia fiscal o la elusión tributaria internacional erosionan los cimientos de la fiscalidad nacional. Lógicamente, ello debería, por ejemplo, llevar a los Estados miembros de la Unión a incrementar su cooperación y a adoptar normas comunes. Sin embargo, constatamos que no es así.

Las economías nacionales se están europeizando, gracias al mercado único; y la europea se mundializa. Entre tanto, las instituciones conservan un tinte nacional y, en cierta medida, regional.

Tratándose, concretamente, de la lucha contra el fraude y la elusión fiscales, y más allá de declaraciones puramente formales, comprobamos con amargura que los gobiernos siguen firmemente apegados a sus instituciones nacionales, y que las iniciativas para una mayor cooperación europea son limitadas, o incluso se han visto bloqueadas, bajo el pretexto de proteger la propia autonomía nacional. Con ánimo voluntarista, la Comisión Europea ha intentado, en diversas ocasiones, que los Estados miembros de la Unión superen las cortapisas u obstáculos nacionales. El propio Consejo Europeo ha recordado la necesidad de combatir el fraude y la elusión fiscales¹⁷. Pero está claro que las declaraciones de principios no se transforman en medidas concretas.

En un mundo globalizado, parece que los defraudadores no tienen demasiadas dificultades para beneficiarse de su condición. La cooperación entre los Estados es el factor decisivo de cara a mejorar la lucha contra el fraude fiscal. Cierta información publicada recientemente en la prensa ha sorprendido a gobiernos y ciudadanos, al poner de manifiesto que las empresas multinacionales pagan tributos en una cuantía muy baja (“ridículamente” baja), sacando así provecho de su planificación fiscal a nivel internacional. En tanto que la presión fiscal de los consumidores, especialmente a través del IVA, se incrementa en la mayoría de los Estados europeos, esas grandes empresas pagan, al final, muy poco. Lo que parece, sin embargo, asimismo sorprendente es la reacción de sorpresa de los gobiernos, propia de quien no estuviera al corriente de la situación. La arquitectura del Derecho tributario internacional se diseñó antes de la segunda gran guerra, teniendo en cuenta la realidad del comercio mundial de la época. Es evidente que éste ha cambiado, con su tendencia a la globalización y los considerables avances tecnológicos. Las empresas se han adaptado o (lo que resulta más preciso) han creado una nueva realidad, mientras que la referida arquitectura ha permanecido inalterada en su esencia. Por lo tanto, es conveniente abordar la revisión de la misma en un marco multilateral, esto es, abandonando el método de acuerdos bilaterales, que han permitido a las empresas multinacionales lo que se denomina en la jerga tributaria el *treaty shopping*. Éstas se han localizado en países “amigos” en función de los beneficios otorgados.

A escala mundial, cabe afirmar que no hay ningún órgano regulador capaz de establecer normas al respecto y hacerlas cumplir. No obstante, existe un grupo de trabajo a nivel de la ONU, pero cuyo papel es relativamente limitado.

Los Estados de mayor entidad, en especial los del G-20, inspirados por el Foro global sobre prácticas perjudiciales, han adoptado algunas decisiones en la dirección correcta¹⁸. El G-8, con el impulso de Gran Bretaña, examinará también esa cuestión en la próxima reunión de junio de 2013.

La OCDE desempeña un papel nada desdeñable a nivel internacional, si bien se basa esencialmente en la potenciación del diálogo. Aunque el número de Estados miembros es relativamente pequeño, su

¹⁷ Conclusiones del Consejo Europeo de marzo de 2012.

¹⁸ El punto de inflexión ha sido el acuerdo global alcanzado en la cumbre del G-20 en Londres (2 de abril de 2009) para poner fin a la existencia de paraísos fiscales.

campo de acción es amplio. En los últimos años, la OCDE ha sido muy activa en el ámbito de la lucha contra el fraude y la elusión fiscales. En su haber cabe mencionar un número de iniciativas importantes: un informe sobre los riesgos fiscales derivados de las pérdidas bancarias¹⁹, un informe sobre cómo combatir la planificación fiscal agresiva a través de una mejor transparencia fiscal²⁰, un informe sobre las pérdidas sociales y el uso de la planificación fiscal²¹, un informe sobre “híbridos” (“*hybrid mismatch arrangements*”)²², un informe sobre la “erosión” de la base imponible y el traslado de beneficios (“*base erosion and profit shifting*”)²³, y destacamos, por último, otro informe (más reciente) sobre planificación fiscal agresiva (“*aggressive tax planning based on after-tax hedging*”)²⁴.

Hay que reconocer que durante los últimos años se han logrado progresos, *gracias a, o a causa de* la crisis financiera y económica. Y aunque políticamente es muy sonado, hemos de constatar que, en la práctica, el refuerzo de la eficacia en la lucha contra el fraude y la elusión fiscales continúa siendo limitado²⁵.

Por lo que se refiere al intercambio de información, el principio que ha establecido la OCDE es el de previa solicitud. Ahora bien, en aras de una verdadera eficacia, la regla internacional debería ser la de intercambio automático. En efecto, un intercambio a petición individual requiere que, con carácter previo, el país solicitante haya recopilado suficiente información para fundamentar su requerimiento de asistencia. La Administración tributaria estadounidense abre una primera falla en la materia, al presionar para que Suiza aportase determinados “bloques” de información relativa a cierto número de contribuyentes. Eso demuestra que las relaciones de fuerza entre Estados serían primordiales en este ámbito. Cabe lamentar al respecto la falta de “unión” de la Unión Europea.

A nivel regional se impone el *modelo europeo*, y éste debería servir como tal a nivel internacional, aunque estamos lejos de que así sea²⁶. Ese modelo requiere pocos actores (los actuales Estados miembros), lo que en principio habría de facilitar su funcionamiento. Recordemos que el objetivo del proyecto comunitario es la integración de espacios económicos, y cabe pensar que los Estados miembros implicados tienen mucho que ganar cooperando. Pero hemos de reconocer que (como ocurre con la materia fiscal propiamente dicha) la mayoría de Estados considera la cooperación tributaria como un ámbito soberano y, por tanto, sometida a la regla de la unanimidad²⁷. Armonizar las normas de cooperación fiscal resulta tan complicado como armonizar la legislación tributaria sustantiva.

Es posible distinguir tres grandes etapas en cuanto a la cooperación administrativa europea y su reglamentación. El origen de dicha cooperación se remonta a los años setenta con la adopción de la Directiva en materia de asistencia mutua, que en 1977 sólo se refería a la imposición directa y que en 1979 se extiende al IVA, en el contexto de la Sexta Directiva. La segunda etapa siguió a la implantación del mercado interior y a la adopción del régimen transitorio de IVA. En esa ocasión las disposiciones relativas a este impuesto se vieron ampliamente reforzadas por un Reglamento –de mayor entidad jurídica que una directiva, al ser de aplicación directa– regulador del intercambio de información sobre operaciones intracomunitarias. Estos cambios respondían a una necesidad esencial, cual era la de posibilitar el control de tales operaciones. Finalmente, a raíz de la nueva estrategia de IVA de la Comisión en el año 2000²⁸, y la Resolución del Ecofin de 5 de junio de ese mismo año, invitando a la Comisión y a los Estados miembros a reforzar la lucha contra el fraude en el IVA, la normativa sobre cooperación administrativa se consolida en un instrumento jurídico único.

¹⁹ OCDE, *Addressing tax risks involving bank losses*, 2010.

²⁰ Informe de la OCDE, febrero 2011.

²¹ Informe de la OCDE, septiembre 2011.

²² Informe de la OCDE, marzo 2012.

²³ Informe de la OCDE, febrero 2013.

²⁴ Informe de la OCDE, marzo 2013.

²⁵ Únicamente quedan tres países en la lista negra de paraísos fiscales (Nauru, Niue y Guatemala).

²⁶ “La Unión Europea es patrimonio de la humanidad, y no únicamente de los europeos. Cada vez que en el mundo se habla de integración regional, se mira hacia Europa”. *Discurso de Presidente Lula en el Instituto de Ciencias Políticas*, París, 27 de septiembre de 2011.

²⁷ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado la regla de la unanimidad en materia de cooperación administrativa.

²⁸ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo *Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior*. COM(2000) 348 final.

A pesar de los progresos realizados, la Comisión constató que la cooperación administrativa, especialmente en cuanto al IVA, adolecía aún de múltiples debilidades relacionadas, en particular, con una insuficiente utilización de los instrumentos de cooperación por parte de los Estados miembros. De ahí que, en su papel de proponente y coordinadora, la Comisión Europea presentara en mayo de 2006 una comunicación dirigida a la reflexión global de los Estados miembros, sobre la necesidad de implementar una estrategia común de lucha contra el fraude²⁹. Esta iniciativa ha permitido adoptar numerosas medidas puntuales y ha fortalecido la cooperación administrativa, tanto en materia de IVA como en el ámbito de la fiscalidad directa.

El 27 de junio de 2012, la Comisión presenta una comunicación sobre los instrumentos para fortalecer la lucha contra el fraude y la elusión fiscales³⁰ y, aunque dicha comunicación evoca la distinción entre fraude y elusión, los mecanismos que reforzarían esa lucha no establecen una diferenciación clara en cuanto a la naturaleza de los comportamientos a considerar.

Por lo que atañe al IVA, las medidas contempladas no son novedosas; se refieren principalmente al fortalecimiento de la cooperación entre las administraciones tributarias nacionales. La única iniciativa legislativa al respecto es la propuesta de la Comisión encaminada a aplicar un mecanismo de reacción rápida³¹. En efecto, con el fin de permitir que los Estados miembros actúen inmediatamente ante fraudes masivos y repentinos, la Comisión ha planteado que aquel Estado en el que se produzca adopte, en el plazo de un mes, medidas nacionales extraordinarias, teniendo en cuenta que el procedimiento normal requeriría entre seis y ocho meses. Esa propuesta se ha realizado considerando el fraude en el comercio de emisiones de CO₂, que en pocas semanas ha dado lugar a pérdidas estatales de 5 millardos de euros en concepto de IVA. Las negociaciones están actualmente en curso a nivel de ministros de Hacienda en el seno de la Unión. Pero las esperanzas de acuerdo son prácticamente nulas, en la medida en que ciertos Estados miembros son contrarios a cualquier renuncia competencial en materia de ejecución, incluso aunque ello permita una lucha nacional más eficaz contra el fraude. Queda de manifiesto, otra vez, la hipocresía de los Estados, que, al margen de declaraciones formales, se escudan de inmediato en el principio de soberanía. Y aunque una mayoría de Estados miembros apoya la propuesta de la Comisión, cinco –Reino Unido, Alemania, Suecia, Luxemburgo y Portugal– impiden que se adopte. Hay quienes describen con vehemencia esa situación, recurriendo a la noción de “terrorismo de minorías”.

Lo que parece bastante novedoso es la posibilidad de proponer a medio plazo un instrumento jurídico único de cara a la cooperación administrativa referente a todos los impuestos. Se trata de un cambio de rumbo por parte de la Comisión, pues a partir del instrumento único existente en 1979, su política ha consistido en proponer medidas específicas, en función de la naturaleza de los tributos, y reconociendo así el avance contrastado de la armonización fiscal en la imposición indirecta (estando la directa aún en sus primeros albores). Por otra parte, la referida comunicación indica el camino a seguir para abordar la problemática de los paraísos fiscales y de la planificación fiscal agresiva. Más allá de las declaraciones belicosas de algunos políticos, la Comisión desea que los Estados miembros pasen de las palabras a los hechos.

La comunicación a la que nos referimos (sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, también en relación con terceros países³²) ha sido objeto de debate en el Consejo, donde están representados los Estados miembros. Al leer las conclusiones del Ecofin de 13 de noviembre de 2012, el sentimiento es de decepción, pues no se ha adoptado ningún compromiso firme. Lo peor es que los Estados mantienen que les corresponde a ellos individualmente combatir el fraude y la elusión fiscales, y señalan de nuevo que una política a nivel comunitario debe evaluarse considerando factores tales como la eficiencia, el valor añadido de esa acción coordinada, el pragma-

²⁹ D. RAPONI; A. WIEDOW, “Pour une stratégie européenne contre la fraude TVA”, *Revue française des finances publiques*, núm. 110, abril de 2010.

³⁰ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países. Com(2012) 351 final.

³¹ Propuesta de Directiva del Consejo modificando la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. Com(2012) 428 final.

³² Terceros países: en la terminología comunitaria, países ajenos a la Unión Europea (los integrantes de la Unión Europea se denominan Estados miembros).

tismo, etc. A la vista de esas conclusiones, resulta dudoso que los Estados miembros tengan una voluntad real de combatir juntos el fraude y la elusión tributarias.

Después de dicha comunicación, la Comisión Europea presenta un plan de actuaciones³³. Ese plan se refiere tanto a la fiscalidad indirecta como a la directa. No es realmente innovador, y resulta difícil entender la lógica del mismo, pues se trata sobre todo de un catálogo de acciones sin criterios de priorización, que recuerda las iniciativas ya adoptadas y previstas para el corto y el largo plazo. Por otro lado, la comunicación indica el camino a seguir para fortalecer la política de lucha contra el fraude y la elusión fiscales respecto de países terceros y contra determinadas prácticas.

A partir de la premisa, por un lado, de que los Estados miembros padecen en términos de ingresos presupuestarios los comportamientos de algunos países terceros, y considerando, por otra parte, que los Estados miembros emplean medidas carentes de coordinación para afrontar el problema, la Comisión propone que éstos últimos adopten un conjunto de criterios para identificar a terceros países que no respeten las normas mínimas de buena gobernanza (transparencia e intercambio de información, eliminación de las medidas fiscales perniciosas) y aplicarles “medidas de represalia”, como la inscripción en una lista negra (observamos que, si bien los paraísos fiscales subsisten, la lista de la OCDE está casi vacía), o la conclusión o renegociación de convenios bilaterales. Para ello, la Comisión ha presentado, como guía inicial, una recomendación³⁴ que precisa las normas de transparencia e intercambio de información –generalmente reconocidas a nivel mundial– y los criterios que permitirían calificar las medidas fiscales como perniciosas. Para la Comisión se trata de un primer paso, y será ella misma quien evaluará la necesidad de cualquier iniciativa futura después de tres años.

Al formular recomendaciones, puede interpretarse que la Comisión Europea da muestras de sensatez o, por el contrario, que pone de manifiesto su impotencia ante la mala voluntad que a menudo caracteriza a los Estados miembros. Por otra parte, hay que reconocer que un período de tres años es relativamente corto, si se considera el tiempo necesario para negociar o renegociar un convenio bilateral de doble imposición y para verificar la eficacia de las medidas adoptadas. Quizá se trate primordialmente de verificar la buena disposición de los Estados miembros al respecto.

Hay otra cuestión que se suscita con frecuencia, cual es que la coordinación frente a países terceros debería fraguarse primeramente en el interior de la Unión Europea. Llama la atención que los principios que subyacen en el concepto de buena gobernanza no hayan terminado de configurarse por completo en el seno de la Unión, siendo el ejemplo más palmario, por lo que atañe a la fiscalidad del ahorro, que ciertos Estados miembros aún no apliquen el intercambio automático de información; y ello, incluso, aunque parezca que las cosas están cambiando, especialmente como consecuencia del debate internacional existente a propósito de los paraísos fiscales.

La Comisión Europea ha presentado, además, otra recomendación, referente a la planificación fiscal agresiva³⁵. Encontramos situaciones de planificación fiscal tanto en las actividades ejercidas dentro de la Unión Europea como en el exterior. Esas situaciones pueden tener su origen en la incoherencia con que Estados miembros someten a tributación las rentas de que se trate. A falta de una armonización fiscal europea en materia de fiscalidad directa, las empresas se benefician de dicha incoherencia para reducir su carga fiscal. Evidentemente, a primera vista la solución consistiría en una mayor armonización; pero no es necesario recordar la dificultad que supone avanzar en ese campo. La referida recomendación pretende “animar” a los Estados para que mantengan una misma postura frente a situaciones de planificación fiscal agresiva, especialmente a través de acuerdos bilaterales. Propone igualmente que los Estados miembros adopten una disposición común antiabuso, de carácter general, teniendo en cuenta los límites impuestos por el Derecho comunitario, sobre todo en cuanto a las libertades esenciales. Para ello, invita a que se considere abuso “todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”. Ahí está presente, de hecho, la doctrina

³³ Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal. Com(2012) 722 final.

³⁴ A nivel comunitario, el instrumento de la recomendación tiene un valor relativo. El artículo 288 del Tratado indica simplemente que las recomendaciones y los dictámenes “no serán vinculantes”. La recomendación invita a los Estados miembros a adoptar, a nivel nacional, las medidas aconsejadas.

³⁵ Recomendación C(2012) 8806 final, sobre la planificación fiscal agresiva.

jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sería preciso que los Estados miembros lo llevaran a efecto y asegurasen su aplicación práctica de un modo coherente en toda la Unión Europea. La jurisprudencia, no obstante, siempre estará llamada a jugar un papel sustancial en ese contexto.

5. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA: LA CONTRIBUCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Dentro del ámbito europeo, el Tribunal de Justicia de la Unión desempeña un papel central en el desarrollo del Derecho comunitario, hasta el punto de que algunos consideran que el Derecho tributario europeo es más bien una suerte de “Derecho de jueces”, pues la jurisprudencia adquiere cada vez mayor importancia, para suplir las manifiestas carencias del legislador comunitario, integrado por los Estados miembros de la Unión Europea. Aunque la Comisión ha ejercido plenamente su facultad de iniciativa, presentando propuestas (legislativas o no), son los Estados miembros quienes tienen la última palabra. El Parlamento no juega un papel relevante, pues en materia fiscal su criterio carece de carácter jurídico vinculante, a pesar de ser el único órgano comunitario que los ciudadanos europeos eligen directamente por sufragio universal. La actividad del Tribunal de Justicia en materia tributaria es intensa; sólo en el ámbito del IVA el número de sentencias dictadas desde el año 1977 supera las seiscientas, y de ellas más de cincuenta corresponden a 2012.

El Tribunal aplica el Derecho comunitario situando en pie de igualdad al contribuyente y al Estado miembro en cuestión, ambos en condiciones de incurrir en posibles abusos de derecho.

En materia de elusión fiscal, es determinante la posición del Tribunal de Justicia en el asunto *Cadbury*³⁶, donde tuvo que pronunciarse acerca de dos abusos de derecho: uno relativo al comportamiento del contribuyente, que habría trasladado su actividad económica a otro Estado miembro por razones fiscales; y otro, en cuanto a una posible violación estatal de las libertades fundamentales del Tratado (arts. 43 y 48 del mismo). El Tribunal considera legítimo que un Estado luche contra la elusión fiscal en virtud de disposiciones nacionales, si bien éstas han de quedar sujetas al control del propio Tribunal desde la óptica de dicho Tratado. En esa controversia, el Tribunal se ha visto en la necesidad de decidir acerca de los límites de dos libertades, una derivada del derecho nacional y otra del comunitario. Reconoce que las normas antiabuso corresponderían al ámbito nacional y no al Derecho de la Unión, y que los Estados son libres de introducir en sus ordenamientos dichas normas. Sin embargo, el Tribunal establece un límite, cual es que no debe haber interferencia con las libertades fundamentales contempladas en el Tratado. Las medidas nacionales han de ser precisas y deben tener una finalidad específica: la lucha contra los artificios del contribuyente para evitar que se aplique la normativa nacional, de cara a obtener una ventaja tributaria. La búsqueda de un régimen fiscal favorable no constituye, en sí misma, un abuso. El Tribunal considera que una medida estatal restrictiva de la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando trata de hacer frente, en concreto, a artificios específicamente destinados a eludir el tributo nacional de que se trate, siempre que dicha medida no vaya más allá de lo que sea necesario para lograr ese objetivo. Para constatar la existencia de tal montaje es preciso, además de un elemento subjetivo, que haya elementos objetivos y comprobables. El Tribunal considera, asimismo, que la libertad de establecimiento prevista en el Tratado no se refiere a todo tipo de actividad, sino sólo a aquella cuya finalidad es verdaderamente económica —a través de un establecimiento permanente, por un período determinado—.

En materia de IVA, donde existe un mayor grado de armonización, hay determinados principios generales que han guiado la reflexión del Tribunal acerca de la elusión tributaria. Destacamos los principios de neutralidad y de seguridad jurídica. Hay que precisar que el IVA no es totalmente neutro para los obligados tributarios. Por un lado, bienes y servicios pueden sufrir doble imposición, si existiera incertidumbre en cuanto al lugar donde han de gravarse. Además, determinados servicios pueden estar exentos o quedar fuera del ámbito del IVA —originando un coste para los sujetos pasivos de que se trate—. Y la existencia de diferentes tipos aplicables puede fomentar la deslocalización de actividades. Todas estas situaciones de “anormalidad” (suponiendo que pudiera existir un IVA “perfecto”) llevarían a los sujetos pasivos a buscar las vías menos gravosas.

³⁶ El texto íntegro de la Sentencia C-196/04 se encuentra disponible en la web del Tribunal: <http://curia.europa.eu>.

Al contrario de lo que ocurre en materia de fiscalidad directa, no se pone el acento en la idea de equilibrio entre las libertades fundamentales que se derivan del Tratado y la necesidad de los Estados miembros de asegurar una correcta recaudación de ese impuesto. El razonamiento del Tribunal se basa en el hecho de que existe una legislación comunitaria de IVA y de que es la aplicación de dicha normativa lo que permite perfilar el concepto de elusión. El Tribunal se ha referido³⁷ a la lucha contra el fraude y la elusión como objetivo de la Directiva de IVA, objetivo que habría de perseguirse teniendo en cuenta el principio de seguridad jurídica, que ha de presidir también las relaciones entre sujetos pasivos ubicados en diferentes Estados miembros. En general, el sujeto pasivo de IVA no ha de soportar este impuesto, sino que actúa como “gestor” del mismo, y a cambio debe tener aseguradas ciertas garantías, especialmente en materia de neutralidad tributaria y de seguridad jurídica.

Por otra parte, el Tribunal ha puesto de manifiesto determinados rasgos característicos de la elusión en materia de IVA³⁸: la naturaleza puramente artificial de una operación y la “sospechosa” relación (jurídica, económica o personal) que pueda existir entre los sujetos pasivos, o el hecho de que el objetivo esencial perseguido sea obtener una ventaja fiscal.

Además, en el asunto *RBS*³⁹, el Tribunal reconoce el derecho del sujeto pasivo a estructurar su actividad con el objetivo de reducir el impacto del IVA (por ejemplo, optando entre operaciones sujetas o exentas).

El Tribunal ha tratado de clarificar el concepto de elusión fiscal, caracterizando ésta, aportando criterios para su apreciación, y delimitándola. Y la Comisión Europea ha adoptado en gran medida esa aportación jurisprudencial, por lo que respecta a la fiscalidad directa. Pero a pesar de los avances realizados, la noción de elusión fiscal sigue siendo difícil de aprehender, y los conceptos de actividad económica real y de artificiosidad se prestan a la interpretación.

6. CONCLUSIONES

El fraude y la elusión fiscales son comportamientos reprobables en tanto que vulneran las leyes tributarias. El Estado de Derecho exige que contribuyentes y administraciones fiscales respeten las normas jurídicas. La obligación de pagar tributos debe establecerse por ley.

El debate intelectual que tiene lugar actualmente confunde, a menudo, la obligación legal de pagar tributos y el deber moral de hacerlo. Este deber moral no tiene su origen en la ley, sino en un deber “natural” de los ciudadanos de contribuir al funcionamiento de una sociedad de vida en común. El incumplimiento de ese deber puede implicar la imposición de sanciones morales, cuya entidad dependerá en gran medida del desarrollo ético de la sociedad en cuestión, que puede variar considerablemente de un país a otro.

Aunque los preceptos morales pueden fundamentar la adopción de leyes tributarias, éstas últimas han de aplicarse como tales disposiciones jurídicas, y deben reunir condiciones de claridad, precisión y previsibilidad, pues está en juego la seguridad jurídica de los obligados tributarios. Corresponde, por tanto, a los Estados adoptar leyes de “calidad”. El discurso moralizador imperante se traducirá en actos jurídicos, en virtud de los mecanismos de que se hayan dotado los Estados. Va de suyo que, en el seno de la Unión Europea, la norma comunitaria debe ajustarse a esos mismos principios.

La elusión fiscal internacional saca provecho de la mala “calidad” de las legislaciones tributarias nacionales, y también de la comunitaria, así como de la voluntad de ciertos Estados de combatir dicha elusión o favorecerla, adoptando determinadas medidas e iniciativas para lograrlo. Ese fenómeno internacional alcanza también a la Unión Europea, en la que persiste la posibilidad de elusión fiscal, debido a la insuficiente armonización de las legislaciones tributarias. En el contexto de la consolidación fiscal y del respeto a la disciplina presupuestaria, resulta imperativa una acción contundente a nivel europeo, utilizando la vía comunitaria y no la de los acuerdos parciales entre algunos Estados.

De cara a países terceros, y especialmente en el caso de los paraísos fiscales, se observa que los Estados miembros de la Unión Europea no actúan de manera coordinada, lo que permite el recurso a

³⁷ Asuntos *Gemeente Leusden* (C-487/01) y *Holin Groep BV* (C-7/02).

³⁸ Asunto *Halifax* (C-255/02).

³⁹ Asunto *RBS* (C-277/09).

mecanismos de elusión, aprovechando la “debilidad” de algunos de esos Estados. Estas situaciones son inaceptables en el seno de un mercado interior. La coordinación a nivel europeo resulta el único modo de combatir eficazmente los fenómenos del fraude y la elusión fiscales, y constituye también una cuestión de credibilidad y de poder de negociación. Constatamos la fuerza con la que los Estados Unidos pueden imponer sus puntos de vista sobre la materia, cuando se trata de proteger sus intereses.

La Unión Europea debería ser el mejor ejemplo en el ámbito que nos ocupa; pero somos conscientes de que la voluntad política de los Estados miembros está, a menudo, ausente, o interviene con ocasión de determinados episodios o bajo la presión internacional.

Por lo que respecta al ámbito internacional, y considerando la ausencia de regulación a nivel mundial, se constata que los progresos son limitados y también que tienen lugar por la presión de los medios de comunicación social o el descubrimiento fortuito de información.

Es conveniente revisar la estructura de la fiscalidad internacional, basada esencialmente en convenios bilaterales. Sería preciso recurrir a acuerdos multilaterales.

La crisis económica y financiera ha puesto de relieve estos fenómenos a los que aludimos. Y muy a menudo debemos admitir (consternados) que el Derecho y la incapacidad de los Estados para ponerse de acuerdo protegen a los defraudadores fiscales.

La responsabilidad de los Estados es grande, pues, más allá de declaraciones puramente formales, deben tener el coraje de adoptar las medidas que resulten necesarias, aunque ello implique perder una parte de su soberanía. La lucha contra el fraude requiere una respuesta común y coordinada por parte de los Estados, aunque imaginar que esto ocurra resulte sólo una ilusión.

Impuesto sobre el Valor Añadido y mercado interior: la posibilidad de que España aplique un IVA del 10 por 100 en el régimen especial de las agencias de viajes

JOSÉ ALBERTO SANZ DÍAZ-PALACIOS
(Universidad de Castilla-La Mancha)

SUMARIO

1. IDEAS PREVIAS: APROXIMACIÓN A LA CONTROVERSI A EXISTENTE. 2. ALGUNAS CONSIDERACIONES PRÁCTICAS. 3. LA APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL IVA AL MARGEN BRUTO DE LAS AGENCIAS DE VIAJES. 4. ARGUMENTOS JURÍDICOS ESGRIMIDOS POR LA CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE AGENCIAS DE VIAJES. 5. REFLEXIÓN FINAL. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 2013.

1. IDEAS PREVIAS: APROXIMACIÓN A LA CONTROVERSI A EXISTENTE

El régimen especial de las agencias de viajes en materia de IVA (REAV) responde a la necesidad de corregir los desajustes que, en determinados casos, entrañaría la aplicación del régimen general de dicho impuesto¹. Desde un punto de vista temporal, destacamos que el REAV soluciona el problema que puede plantear a las agencias formalizar la venta de determinados servicios que éstas aún no hayan adquirido («tendrían que ingresar el IVA devengado sin posibilidad de deducir el IVA soportado, que no [les] ha sido todavía repercutido»²). Desde la óptica espacial o territorial, este régimen evita que las agencias tengan que solicitar a las Administraciones de otros Estados de la Unión Europea (UE) la devolución del IVA que soporten fuera del Estado donde se entiendan prestados sus servicios (recordemos que, conforme al REAV, el hecho imponible se considera realizado en el país donde la agencia de que se trate haya ubicado la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya efectuado la prestación³). En ese marco comunitario, subrayamos que, aplicando el REAV, el IVA relativo a los *inputs* de las agencias (transporte, alojamiento, etc.) se atribuye al Estado donde se localicen de facto esos servicios, en tanto que el impuesto correspondiente al valor añadido por la propia agencia se imputa al Estado de su sede o establecimiento.

Puesto que el presente trabajo se dirige al lector especializado en la disciplina tributaria, no pretendemos convertir este artículo en un estudio «manualístico» del REAV, y renunciamos además a un ejercicio de erudición que nos lleve a citar o (siquiera) a referenciar con exhaustividad la bibliografía que haya tratado (en exclusiva o no) el régimen especial al que dedicamos este estudio.

Como es sabido, la aplicación de dicho régimen (que, no lo olvidemos, tiene carácter obligatorio) requiere que las «agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero», y que además «utilicen para la realización del viaje entregas de bienes y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos» (esto es, de otros empresarios o profesionales)⁴.

¹ Muy avanzado el proceso editorial de este artículo, el Boletín Oficial del Estado (BOE) de 28 de septiembre de 2013 ha publicado la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. El art. 23 introduce en materia de IVA, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, el llamado régimen especial del criterio de caja. Advertimos, sin embargo, que el contenido esencial de nuestra exposición no se vería afectado por la entrada en vigor del nuevo régimen.

² CAYÓN GALIARDO, A. (Dir.), *Los impuestos en España*, Thomson – Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pág. 650.

ABELARDO DELGADO PACHECO ha escrito que el REAV «permite eludir los problemas derivados del hecho de que en muchas ocasiones las agencias contratan sus *output* antes de haber confirmado sus *input*» (cfr. «El régimen de las operaciones de agencia y mediación en el IVA», *Crónica Tributaria*, núm. 45, 1983, pág. 89). Vid. la monografía de CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ titulada *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*, Comares, Granada, 1986, págs. 172-173.

³ Art. 307 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva del IVA). Vid. también el art. 144 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

⁴ Art. 306.1 de la Directiva del IVA. Vid. asimismo el art. 141, Uno, 1.º LIVA.

Conviene aclarar que, a pesar de que en este ámbito son continuas las referencias (normativas, doctrinales, etc.) al concepto de «viajero», el REAV abarca también aquellos supuestos en los que las agencias prestan sus servicios a otros empresarios o profesionales (y no directamente a los viajeros de que se trate), incluido el caso de que una agencia acuda a otra, para ofrecer luego a sus propios clientes los servicios procurados por la primera.

Remarcamos que el REAV tiene carácter objetivo, lo que significa que, para determinar si rige o no en un caso concreto, hay que estar a la actividad específica que se desarrolla, de modo que, aunque el operador no tenga la configuración jurídica de agencia de viajes, se le aplica igualmente este régimen especial⁵. Asimismo como consecuencia de su objetividad, el REAV no alcanza a todas las actividades de las agencias de viajes, o del operador económico de que se trate, sino sólo a las que reúnen los requisitos previstos para ello en la normativa vigente. Las demás operaciones habrían de tributar, en principio, en el régimen general del IVA. Por tales motivos, y siempre en aras de una mayor claridad normativa, quizá convendría plantear a nivel europeo un cambio en la denominación del régimen especial, que, al contrario de lo que ocurre en la actualidad, no incidiera en el aspecto subjetivo del mismo sino en el puramente objetivo. Nosotros omitiremos en estas páginas constantes alusiones a operadores distintos de las agencias de viajes, y ello en tanto que éstas serán las principalmente concernidas por nuestras apreciaciones.

Subrayamos también que el régimen no alcanza a las operaciones «llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios»⁶.

Destacamos asimismo que, «a efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos»⁷. En definitiva, procede aplicar este régimen especial aunque sólo se preste al cliente servicios de alojamiento, y no de transporte, o viceversa (esto es, a pesar de que sólo se le preste servicios de transporte). Recordemos además que, aunque se proporcionen al cliente varias entregas o servicios, las operaciones efectuadas para la realización del viaje «tendrán la consideración de prestación de servicios única»⁸.

Lo esencial del REAV se concreta en la determinación de la base imponible, que ha de ser el margen bruto de la agencia de viajes, esto es, «la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero»⁹. En definitiva, si bien en el marco del régimen general constituye la base imponible el valor total de la contraprestación percibida por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, en el REAV la base imponible es únicamente el margen comercial de que se trate. Es comprensible, por tanto, que se haya dispuesto que «en las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación»¹⁰; y ello para evitar que las agencias se vean en la necesidad legal de revelar a sus clientes los márgenes comerciales que perciben¹¹.

⁵ En términos de FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO, «no hay requisito subjetivo alguno en cuanto a la caracterización del régimen especial de las agencias de viajes, en contra de lo que cabría deducir de su denominación» (vid. «El régimen especial de las agencias de viajes. Algunos comentarios a la jurisprudencia del TJCE», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 3, 2006, pág. 8). Tiene razón José MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, cuando afirma que «sólo de forma impropia este régimen puede denominarse de las agencias de viaje» (vid. «El turismo y el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2002, pág. 57). ANA M.^a D'OCÓN ESPEJO habla de régimen «de denominación equívoca», pues no sólo se aplica a las agencias de viajes, «ni abarca todas sus actividades» [vid. «Régimen especial de las agencias de viajes (arts. 141 a 147 LIVA)», CHICO DE LA CÁMARA, P.; GALÁN RUIZ, J. (Dir.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, tomo II, Civitas – Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 507].

⁶ Art. 141, Dos, LIVA.

⁷ Art. 141, Uno, 1.º, LIVA.

⁸ Art. 144 LIVA. Vid. también el art. 307 de la Directiva del IVA.

⁹ Texto literal tomado del art. 145, Uno, LIVA. Vid. también el art. 308 de la Directiva del IVA.

¹⁰ En estos términos se pronuncia el art. 142 LIVA.

¹¹ Vid. D'OCÓN ESPEJO, A. M.^a, «Régimen especial de las agencias de viajes (arts. 141 a 147 LIVA)», *op. cit.*, pág. 525.

A elección del sujeto pasivo, el referido margen bruto se ha venido determinando operación por operación o bien globalmente para cada período impositivo. Sin embargo, como veremos, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-189/11, dictada el 26 de septiembre de 2013, declara contrario a la Directiva del IVA «autorizar a las agencias de viajes, en la medida en que se acojan al régimen especial, a determinar la base imponible del impuesto de forma global para cada período impositivo» (§ 106)¹². Pues bien, dentro del contexto jurídico-tributario anterior a esa Sentencia, son interesantes los términos en los que José Manuel Puyoles Hernández sintetiza la cuestión: «se trata de dos formas de determinar la base imponible pero no de dos bases imponibles distintas», si bien «la opción por un sistema u otro de determinación de la base imponible no va a suponer a lo largo de varias liquidaciones un resultado idéntico, toda vez que al disponer el legislador que la base imponible no podrá resultar, en ningún caso, negativa, las operaciones que resulten deficitarias, es decir, aquellas en que las cantidades percibidas de los clientes sean inferiores a las satisfechas a los proveedores, no permitirán en el procedimiento de «operación por operación» su compensación con las que resulten beneficiosas; sin embargo, en el procedimiento «en forma global para cada período impositivo», al tomar en consideración la totalidad de las operaciones, las negativas y las positivas se compensarán entre sí./ Además, [...] el legislador permite que en el supuesto de determinación global, si en algún período las cantidades percibidas de los clientes son inferiores a las cantidades satisfechas a los proveedores, esta cantidad negativa pueda aprovecharse en los períodos de liquidación inmediatamente posteriores»¹³.

Finalmente, las agencias de viajes ingresan en Hacienda el IVA que resulte de los siguientes cálculos¹⁴: a) Se sumará el impuesto devengado por las distintas operaciones realizadas, determinado conforme al régimen aplicable a cada una de ellas. b) De la cantidad así obtenida se restarán las cuotas soportadas, «siempre que no hayan sido tenidas en cuenta para el cálculo de la base imponible en régimen especial [REAV], dado que [...] los gastos que se toman en cuenta para el cálculo del margen bruto se computan impuestos incluidos»¹⁵. Las agencias han de restar también las cuotas soportadas «por la adquisición de bienes o servicios utilizados en la realización de los servicios exentos del IVA»¹⁶; nos situamos, pues, ante una exención plena.

Llamamos la atención sobre el hecho de que, para calcular el IVA correspondiente, en el REAV se aplica al margen bruto el tipo general del impuesto (actualmente fijado en el 21 por 100), en vez del tipo reducido (que hoy se sitúa en el 10 por 100). Parece que la idea de fondo sería que el servicio prestado por la agencia de viajes difiere esencialmente de los servicios de hostelería y restauración, y de los de transporte de personas y sus equipajes¹⁷.

¹² ANTONIO CUBERO TRUYO subrayaba en 1990 que el sistema español de determinación de la base imponible (global u operación por operación) había quedado «comunitariamente consagrado». Se apoyaba este autor en el segundo informe de la Comisión Europea sobre el funcionamiento del sistema común del IVA [Com(88) 799 final, 20 de diciembre de 1988], documento según el cual, a juicio del Comité de IVA, el método de cálculo establecido en la Sexta Directiva «no impide que el margen de beneficios se determine basándose en el conjunto de las operaciones realizadas durante un período determinado, y no operación por operación» (vid. «Los “régimenes especiales” en la Sexta Directiva de la CEE», *Noticias CEE*, núm. 69, 1990, pág. 78). Ahora bien, la abogada general, señora SHARPSTON, en sus conclusiones de 6 de junio de 2013 relativas al asunto C-189/11, destaca cómo, a juicio de la Comisión Europea, no es posible un cálculo global de la base imponible «con arreglo a la Directiva 2006/112 actualmente en vigor» (§ 29).

¹³ PUYOLES HERNÁNDEZ, J. M., «El régimen especial de las agencias de viajes», *Revista de contabilidad y tributación. Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, núm. 148, 1995, págs. 70-71.

Reza el art. 146, Tres, LIVA: «La base imponible no podrá resultar, en ningún caso, negativa./ No obstante, en los supuestos de determinación global de la base imponible, la cantidad en que el sustraendo exceda del minuendo podrá agregarse a los importes a computar en el sustraendo en los períodos de liquidación inmediatamente posteriores».

¹⁴ El texto entrecorinado corresponde a la obra *Memento Práctico Francis Lefebvre IVA 2013*, marg. 4360.

¹⁵ Dice literalmente el art. 147 LIVA que las agencias «no podrán deducir el impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero». Vid. también el art. 310 de la Directiva del IVA.

¹⁶ Tengamos presente que, según el art. 143 LIVA, «estarán exentos del impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viaje cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Comunidad». También remitimos al lector al art. 309 de la Directiva del IVA.

¹⁷ Así, por ejemplo, ANA M.^a D'OCÓN ESPEJO declara que «el tipo de gravamen es el general del impuesto [...], ya que los servicios prestados por la agencia (el viaje, como prestación única global) no se encuentran incluidos en la relación del art. 91 LIVA como merecedores de tipos impositivos reducidos»; y ello aunque el viaje «englobe servicios a los que sí les son de aplicación tales, como el transporte de viajeros o los servicios de hostelería» [cfr. «Régimen especial de las agencias de viajes (arts. 141 a 147 LIVA)», *op. cit.*, pág. 523].

Pues bien, considerando esa diferencia de tipos a la que aludimos, se cuestiona la neutralidad del REAV. En principio, el cálculo del impuesto aplicando el sistema del margen bruto, en lugar del sistema (ordinario) de repercusión y deducción de cuotas, debería ser indiferente desde el punto de vista del principio de neutralidad del IVA. Pero cabe afirmar que, en la medida en que el hospedaje y el transporte se gravan al 10 por 100, y el margen bruto de las agencias de viajes tribute al 21 por 100, se vulneraría dicho principio. No obstante, ello permite aplicar a las agencias un tipo efectivo intermedio entre el tipo reducido y el general (tipo efectivo del IVA cuya cuantía dependerá del margen bruto); y de ese modo, el precio final de venta (impuesto incluido) se reduce en aras de una mayor competitividad de las agencias de viajes¹⁸. Como veremos, y ha puesto de relieve la propia Confederación Española de Agencias de Viajes (CEAV), la competitividad se potenciaría, si el tipo reducido del IVA se aplicara al margen bruto o base imponible del REAV. Ahora bien, hemos de determinar si ello resultaría o no ajustado a derecho. Y esto es precisamente objeto de análisis en el presente trabajo.

Con esa finalidad, efectuaremos continuas referencias a un interesante documento de la CEAV, al que hemos tenido acceso a través de la propia Confederación. Se trata de la nota informativa de 27 de septiembre de 2012, elaborada bajo la rúbrica «Los consumidores y las agencias de viajes sufren una injustificada penalización en el IVA». Concretamente, denuncia ese documento (y reproducimos texto literal del mismo) que la coyuntura existente «es clara y evidentemente contraria al principio de neutralidad que rige en el IVA, debido a que [...] se está discriminando el canal de comercialización de los [...] servicios de transporte y alojamiento de personas en el que interviene en nombre y por cuenta propia una agencia de viajes, respecto de otros canales de comercialización de dichos servicios en los que no se produzca tal intervención. Ello es así debido a que [...] el coste que por el IVA soporta efectivamente el consumidor final adquirente del paquete turístico, es proporcionalmente mayor en el caso en que en el canal de producción y distribución de los servicios de alojamiento y transporte de personas interviene una agencia de viajes actuando en nombre y por cuenta propia (debido a que la parte del precio final de tales servicios correspondiente al margen bruto de la agencia es gravada al tipo general del 21 por 100), que en el caso de otros canales de comercialización en los que no se produce dicha intervención de la agencia (en los que todo el precio final del servicio de alojamiento y transporte pagado por el consumidor es gravado en su totalidad al tipo reducido del 10 por 100)»¹⁹.

Veamos si tiene o no razón la CEAV y qué argumentos cabe esgrimir al efecto.

2. ALGUNAS CONSIDERACIONES PRÁCTICAS

Para fundamentar su crítica, que se apoya, como queda expuesto, en el principio de neutralidad tributaria, la CEAV ejemplifica numéricamente dos situaciones: a) el caso en el que un consumidor final adquiriese directamente de un hotel («de la Costa del Sol») determinados servicios de alojamiento y manutención; y b) el supuesto en el que el consumidor final adquiriera esos mismos servicios a través de una agencia de viajes, que aplicaría a la operación el REAV²⁰.

Con carácter previo, destacamos una interesante premisa de la que partiría la CEAV, a saber, que los servicios que prestan las agencias no difieren esencialmente de los servicios de hostelería y restauración, ni de los de transporte de personas y sus equipajes. Es importante que no perdamos de vista esta idea.

En la primera hipótesis –la de la letra a), esto es, tratándose de la adquisición directa por parte del consumidor final–, se supone un precio (IVA excluido) de 1.000 €. Por tanto, el IVA (al 10 por 100) ascendería en ese caso a 100 €. Y ello determinaría un precio total de venta (IVA incluido) de 1.100 €, que el consumidor final pagaría al hotel de que se tratase.

¹⁸ Vid. FABRA VALLS, M. J., «El régimen especial de las agencias de viajes en el Impuesto sobre el Valor Añadido», BLANQUER CRIADO, D. V. (Coord.), *Turismo: organización administrativa, calidad de servicios y competitividad empresarial*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 417-418. Vid. también TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «El turismo y el Impuesto sobre el Valor Añadido», *op. cit.*, pág. 69. TEJERIZO concluye que «no está suficientemente justificada la existencia del régimen especial de las agencias de viaje» (si bien es cierto que «un juicio definitivo al respecto exigiría la realización de unos estudios empíricos detallados»). En ese sentido crítico, *vid.* asimismo PASCUAL GONZÁLEZ, M. M., «El régimen especial de las agencias de viaje en el IVA y en el IGIC», *Crónica Tributaria*, núm. 112, 2004, pág. 97.

¹⁹ CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, págs. 3-4.

²⁰ CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, págs. 4 y ss.

En la segunda hipótesis –la de la letra b), o sea, en el caso de que el consumidor final acudiera a una agencia de viajes–, lógicamente, para resultar competitiva, la agencia habría establecido un precio de venta más atractivo que el ofertado por el propio hotel a los consumidores finales. Ese precio habría de permitir a la mencionada agencia hacer frente a los riesgos que comporta su negocio y le debería procurar una rentabilidad económica suficiente. En ese contexto, imaginemos que tal agencia aplicase un margen bruto de 170 € sobre el coste soportado. Considérese además que la referida agencia obtuviera el alojamiento y la manutención por un precio inferior al que se exigiría al público en general, y ello (entre otros motivos) como consecuencia del elevado volumen de operaciones que realizase con el hotel en cuestión. Figurémonos que ese precio (IVA excluido) fuera 800 €. El IVA (al 10 por 100) ascendería en ese caso a 80 €. Y ello determinaría un precio total de venta a la agencia (IVA incluido) de 880 €. Tengamos presente que el REAV no permitiría que dicha agencia dedujera los 80 € de IVA, y consiguientemente éstos constituirían un mayor coste para la misma. Por otro lado, sobre el margen bruto (170 €) se aplicaría el tipo general del IVA (el 21 por 100), lo que arrojaría una cuota de 35,70 € (esto es, $170 \times 0,21 = 35,70$ €). En definitiva, el precio total de venta al consumidor final (IVA incluido) sería de 1.085,70 € (o sea, $880 + 170 + 35,70 = 1.085,70$ €).

Resaltamos la idea de que los 80 € de IVA repercutidos a la agencia, y que ella trasladaría luego al consumidor final, en realidad no constituirían un mayor IVA soportado por éste, y es que ese importe habría perdido ya su naturaleza tributaria; se entendería (insistimos) que es un mayor coste en el que habría incurrido la agencia de viajes. Por tanto, hay que concluir que nuestro consumidor final desembolsaría 35,70 € en concepto de IVA (en ningún caso 115,70 €).

A la vista de los ejemplos que acabamos de exponer, la CEAV formula las siguientes observaciones críticas:

1.^a) En la segunda hipótesis, la intervención de la agencia de viajes determina que el tipo efectivo del IVA relativo al alojamiento y la manutención pase del 10 por 100 (previsto en la normativa vigente) al 11,93 por 100 (esto es, nos situaríamos ante un tipo efectivo intermedio entre el tipo general y el tipo reducido)²¹.

2.^a) El IVA que, en conjunto, se devenga si el consumidor final acude a la agencia es significativamente más elevado que en el caso de que éste acudiese directamente al hotel. En el supuesto de que no intermedie la agencia, el IVA será de 100 €²²; pero, al producirse esa intermediación, el impuesto asciende a 115,70 €²³. En resumidas cuentas, el IVA se incrementaría en 15,70 €.

3.^a) La intervención de la agencia de viajes «impide que el consumidor final pueda beneficiarse en su totalidad del abaratamiento en 30 € que la agencia ha sido capaz de conseguir respecto del precio establecido por el hotel para sus ventas directas a consumidores finales»²⁴. Y, por otro lado, el precio de venta, IVA incluido, que ha de pagar a la agencia de viajes el consumidor final y que, como hemos visto, asciende a 1.085,70 €, se aproxima mucho al que aplicaría el hotel directamente a dicho consumidor, 1.100 €, «lo que hace que la competitividad de la agencia se vea grave e injustificadamente comprometida»²⁵.

²¹ Considérese la siguiente formulación y operatoria:

Cantidad sin IVA: $800 + 170 = 970$ €.

IVA: $80 + 35,70 = 115,70$ €.

Cantidad sin IVA x tipo de gravamen = IVA.

$970 \times \text{tipo de gravamen} = 115,70$.

Tipo de gravamen = $115,70 : 970 = 0,11927835$.

$0,11927835 \times 100 = 11,93$ por 100.

²² Como ya se ha expuesto, el precio (sin IVA) asciende a 1.000 €, y por tanto el IVA (al 10 por 100) importa 100 €.

²³ Insistimos: 80 € (IVA repercutido por el hotel a la agencia) + 35,70 € (IVA correspondiente al margen bruto) = 115,70 €.

²⁴ CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, pág. 6.

La CEAV compara, por un lado, 1.000 € (precio sin IVA ofertado por el hotel al consumidor final) y, por otro lado, 970 € (800 € [precio sin IVA cobrado por el hotel a la agencia] + 170 € [margen bruto de la agencia]), y pone de manifiesto que con la intermediación de la agencia se ha producido un abaratamiento de 30 €. En efecto, $1.000 - 970 = 30$ €.

A continuación, la CEAV analiza qué ocurre con el IVA en ese caso. Para ello, pone en relación, de un lado, los 100 € de IVA que repercutiría el hotel al consumidor final, si no interviniera la agencia de viajes, y de otro lado, los 115,70 € de IVA relativos a las operaciones de adquisición y (posterior) venta de servicios efectuadas por la agencia (80 € que repercute a ésta el hotel, y 35,70 € calculados sobre el margen bruto). La CEAV denuncia que el abaratamiento del precio (30 €) se ve neutralizado por efecto del IVA en 15,70 € ($100 - 115,70 = 15,70$ €). Ese importe representa el 52,33 por 100 de 30 €.

²⁵ CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, pág. 6.

La CEAV concluye con contundencia que la situación descrita es contraria a los principios de neutralidad y libre competencia que deben presidir la aplicación del IVA, y ello en perjuicio de los consumidores finales. La solución que, al decir de la propia CEAV, reclama el sector «justa y justificadamente» pasa por aplicar el tipo reducido del IVA al margen bruto de las agencias de viajes, en el marco del régimen especial que nos ocupa. Literalmente, la CEAV aboga por «la equiparación del tipo de gravamen del IVA que procede aplicar a las ventas de paquetes turísticos integrados por servicios de alojamiento y/o transporte de personas, cuando tales ventas son realizadas en nombre propio por agencias de viajes a los consumidores finales y deben tributar por tanto obligatoriamente por el Régimen Especial de las Agencias de Viajes (REAV), con el tipo de gravamen reducido del 10 por 100 previsto para las ventas de los servicios de alojamiento y transporte de personas cuando tales ventas son realizadas directamente a los consumidores finales por hoteles y compañías de transporte»²⁶.

3. LA APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL IVA AL MARGEN BRUTO DE LAS AGENCIAS DE VIAJES

Ante la dura crisis económica por la que atravesamos, es lógico que la CEAV se muestre especialmente sensible a los problemas por los que atraviesa su sector productivo. Declara que «la reducción de los márgenes con los que se ve obligado a actuar por la situación del mercado está poniendo en grave riesgo la supervivencia de este sector, con el consiguiente cierre de agencias y pérdida de numerosos puestos de trabajo». La CEAV no duda en afirmar que «en gran parte» ello trae causa de «una distorsión en la competencia debida a una discriminación fiscal en el ámbito del IVA». De ahí que abogue por que se aplique el tipo reducido, del 10 por 100, sobre el margen bruto de las agencias. Para fundamentar su postura, plantea otro supuesto (basado en el que hemos expuesto en el epígrafe anterior)²⁷.

Figurémonos también ahora que el precio (IVA excluido) que el hotel facturase a la agencia importara 800 €. El IVA (al 10 por 100) ascendería asimismo en este caso a 80 €. Y ello determinaría un precio total de venta a la agencia (IVA incluido) de 880 €. Repetimos que el REAV no permitiría que la agencia dedujera los 80 € de IVA, y consecuentemente éstos constituirían un mayor coste para la misma. Pero, en este otro supuesto que plantea la CEAV, sobre el margen bruto (170 €) se aplicaría el tipo reducido del IVA (10 por 100), lo que arrojaría una cuota de 17 € (esto es, $170 \times 0,1 = 17$ €). En definitiva, el precio de venta al consumidor final (IVA incluido) ascendería a 1.067 € (es decir, $880 + 170 + 17 = 1.067$ €).

De esa ejemplificación la CEAV extrae las siguientes conclusiones²⁸:

- 1.ª) Si se aplicara al margen bruto de la agencia un IVA del 10 por 100, el tipo efectivo relativo al alojamiento y la manutención se mantendría en ese porcentaje, que corresponde precisamente al «tipo de gravamen que el legislador ha previsto para el consumo final de esta clase de servicios»²⁹.
- 2.ª) «No se produciría por tanto ninguna sobreimposición por el IVA del servicio de alojamiento y manutención como consecuencia de la intervención de la agencia en nombre y por cuenta propia en el proceso de producción y distribución de dicho servicio».
- 3.ª) El consumidor final se beneficiaría «efectivamente en su totalidad del abaratamiento en el precio final del servicio de alojamiento que se consigue mediante la intervención de la agencia (30 €, más el IVA correspondiente a dicho importe)».

²⁶ CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, pág. 7 (el texto entrecomillado se integra en el título correspondiente al epígrafe tercero de la nota).

²⁷ CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, págs. 7 y ss. (el texto reproducido anteriormente corresponde a la pág. 7).

²⁸ CEAV, Nota de 27 de septiembre de 2012, pág. 9.

²⁹ Considérese la siguiente formulación y operatoria:

Cantidad sin IVA: $800 + 170 = 970$ €.

IVA: $80 + 17 = 97$ €.

Cantidad sin IVA x tipo de gravamen = IVA.

$970 \times$ tipo de gravamen = 97.

Tipo de gravamen = $97 : 970 = 0,1$.

$0,1 \times 100 = 10$ por 100.

4.^{a)} No se vería comprometida la competitividad de la agencia por razones fiscales.

Nosotros insistimos aquí sobre un aspecto que, a nuestro juicio, reviste especial interés en el contexto de lo argumentado por la CEAV, a saber, que los servicios que prestan las agencias a sus clientes no diferirían esencialmente de los servicios de hostelería y restauración, ni de los de transporte de personas y sus equipajes. Nos parece que esta idea no es disparatada, y ello por las razones que expondremos a continuación, en el epígrafe cuarto.

4. ARGUMENTOS JURÍDICOS ESGRIMIDOS POR LA CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE AGENCIAS DE VIAJES

En aras de un IVA al 10 por 100 sobre el margen bruto de las agencias de viajes, frente al 21 por 100 que se aplica en la actualidad, la CEAV alega que «según lo previsto en la Ley del IVA, las operaciones a las que debe aplicarse el REAV son las ventas de “viajes” que sean realizadas en nombre propio por las agencias de viajes, debiendo entenderse por tales ventas de “viajes” las ventas de servicios de transporte de pasajeros y las ventas de servicios de hospedaje, realizadas por la agencia conjuntamente o por separado». En definitiva, a juicio de la CEAV, «es indudable que lo que la agencia está vendiendo en nombre propio al viajero, y lo que el viajero está adquiriendo a la agencia, son servicios de transporte de personas y servicios de alojamiento de personas»³⁰.

A nuestro parecer, ese argumento no es en absoluto baladí. En efecto, cumpliéndose todos los requisitos del REAV, cuando una agencia actúa en nombre y por cuenta propios, y media en una prestación de servicios, se ha de entender que recibe y presta por sí misma los correspondientes servicios³¹. Por lo tanto, «si bien de *facto* la prestación la realiza el transportista o el hotelero, de *iure* [...] el servicio lo presta la agencia»³². Así pues, tratándose de servicios de hostelería (y siempre considerando que se cumplen todos los requisitos del REAV), se entiende «que las empresas hoteleras prestan los servicios de hostelería a las agencias de viajes que actúen en nombre propio y [que] éstas, a su vez, los prestan igualmente a los viajeros o usuarios»³³. En el ámbito de los transportes (y a mayor abundamiento), considérese la literalidad del siguiente ejemplo: «Una agencia de viajes interviene en nombre propio en la venta de billetes de tren del trayecto Madrid-Sevilla a particulares./ En este supuesto se producen dos operaciones a efectos del IVA [...]:/ –un servicio de transporte de viajeros efectuado por la compañía de transportes en favor de la agencia de viajes, que tributa [en principio] en régimen general;/ –un servicio de transporte de viajeros prestado en nombre propio por la agencia de viajes al adquirente del billete, que tributa obligatoriamente en régimen especial [REAV]»³⁴.

Repetimos: dentro del contexto apuntado, los servicios de hospedaje y/o transporte se entenderían prestados de *iure* por las agencias de viajes (aunque de *facto* los presten hosteleros y transportistas, respectivamente). Y ello es coherente con el criterio que rige en el REAV sobre el lugar en el que se prestan los mencionados servicios. Como es sabido, éstos se entienden realizados «donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación»³⁵. Así, por ejemplo, si una agencia domiciliada en nuestro país organiza un viaje a otro u otros estados de la Unión Europea, viaje que integre servicios de alojamiento y/o transporte prestados en destino por pequeños empresarios de las localidades visitadas, se ha de entender que España es el lugar en el que se realiza la prestación única que comprende tales servi-

³⁰ CEAV, Nota de 27 de septiembre de 2012, pág. 10.

³¹ *Memento Práctico Francis Lefebvre IVA 2013*, marg. 330.

En palabras de JOSÉ MANUEL PUYOLES HERNÁNDEZ, «si el agente o comisionista [la agencia de viajes] actúa en nombre propio y media en una prestación de servicios se entiende que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios» («El régimen especial de las agencias de viajes», *op. cit.*, pág. 62).

³² MARCOS MANUEL PASCUAL GONZÁLEZ se ha pronunciado en estos términos, a propósito del lugar de realización del hecho imponible en el REAV («El régimen especial de las agencias de viaje en el IVA y en el IGIC», *op. cit.*, pág. 104).

³³ Dirección General de Tributos, Consulta de 14 de enero de 1988, Fundamento de Derecho 4.º. *Vid.* también el *Memento Práctico Francis Lefebvre IVA 2013*, marg. 4240.

³⁴ *Memento Práctico Francis Lefebvre IVA 2013*, marg. 4215.

Téngase en cuenta que «son muy frecuentes los casos en que el paquete turístico/viaje a cuya venta resulta aplicable el REAV, está integrado por uno sólo de tales servicios (por ejemplo, sólo el transporte o sólo el alojamiento)» (CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, pág. 13).

³⁵ Art. 144 LIVA. *Vid.* asimismo el art. 307 de la Directiva del IVA.

cios, relativos a ese concreto paquete turístico. No puede ser de otro modo, si se considera que es la agencia de viajes quien presta de *iure* el alojamiento y/o el transporte.

Consiguientemente, sobre la base de esas ideas, tendría sentido que, en el marco del REAV, el tipo del IVA aplicable al margen bruto de una agencia fuera del 10 por 100 (esto es, el tipo previsto en la ley española para los servicios de hostelería y los de transporte de personas y equipajes), y no el tipo general del 21 por 100.

En principio, la argumentación expuesta no plantearía dudas en aquellos casos en los que se sometiera al REAV únicamente la venta de transporte o únicamente la venta de alojamiento. Sin embargo, puede resultar más controvertido el supuesto en el que una agencia organice viajes combinados. Así, por ejemplo, tratándose de una visita organizada a diversas ciudades europeas que incluyese el transporte, el alojamiento y la manutención, cabría argumentar que la agencia de viajes no vendería tan sólo locomoción, hospedaje y restauración, sino que habría añadido el elemento organizativo, lo cual podría justificar, en esos casos, la aplicación de un IVA al 21 por 100 (sobre el margen bruto), dentro del REAV.

La CEAV, consciente de esa posible objeción a la que aludimos, pone el acento en la idea de que cuando se compra (supongamos) un paquete de vacaciones estivales, consistente (imaginémoslo así) en «un vuelo Madrid-Gerona y 15 días de estancia en un hotel de la Costa Brava», el adquirente considera que lo que «está comprando a la agencia, y consumiendo finalmente, es un servicio de transporte y un servicio de alojamiento en un hotel». A juicio de la CEAV, «esto es indiscutible, y no puede quedar desvirtuado por el hecho de que la agencia oferte conjuntamente ambos servicios y el consumidor final los compre de esa manera (como tampoco nadie discute la aplicación del tipo reducido del 10 por 100 a la venta de una cesta de navidad compuesta de productos alimenticios elaborados de diversa naturaleza que se venden conjuntamente, cuando la misma no incluya bebidas alcohólicas)»³⁶.

Subrayamos además el siguiente argumento esgrimido por la CEAV en pro de un IVA al 10 por 100, a saber, que en ningún precepto de la Directiva del impuesto se supedita «la aplicación del tipo reducido a la condición subjetiva del prestador del servicio (ser o no agencia de viajes) o a la tributación del servicio por el régimen general del IVA o por alguno de los regímenes especiales de dicho impuesto (por ejemplo, tributar o no por el REAV)». Añade la CEAV: «Es más, [...] el principio de neutralidad impide precisamente que se establezca tales diferenciaciones en la aplicación del tipo reducido»³⁷.

La CEAV insiste, de modo muy gráfico, en la compatibilidad existente entre los regímenes especiales del IVA, y concretamente el REAV, y la posible aplicación del tipo reducido del impuesto. Afirma que lo contrario llevaría a que se aplicase el 4 por 100 a la venta de un libro realizada en un gran almacén, y sin embargo rigiera «el tipo general del 21 por 100 cuando ese mismo libro fuese vendido por una pequeña librería que tributase por el régimen especial del recargo de equivalencia»; o llevaría también «a que a las ventas de libros usados a las que resultase aplicable el régimen especial de bienes usados les resultase aplicable el tipo general del 21 por 100, en vez del tipo reducido del 4 por 100 previsto para los libros, por el hecho de que a tal venta le resultase aplicable el citado régimen especial (régimen especial éste, de bienes usados, que, por cierto, es también un régimen en el que, al igual que en el REAV, la base imponible del IVA es el margen bruto del vendedor)»³⁸.

5. REFLEXIÓN FINAL. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 2013

Con independencia de que se comparta o no, total o parcialmente, el argumentario teórico-práctico de la CEAV, está claro que aplicar el tipo reducido del IVA al margen bruto gravado en el REAV favorecería significativamente los intereses económicos del sector productivo en cuestión. Pero lo cierto es que, más allá de criterios puramente crematísticos, habría razones de carácter jurídico-tributario que, como hemos expuesto, fundamentarían la aplicación de ese concreto tipo impositivo.

³⁶ CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, pág. 13.

³⁷ CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, pág. 11.

³⁸ CEAV, nota de 27 de septiembre de 2012, pág. 12.

De todos modos, se ha de tener en cuenta que los Estados extranjeros europeos a los que se refiera un paquete turístico determinado harían suyo con carácter definitivo el IVA que les correspondiera por los servicios de hospedaje y/o transporte prestados en el marco del REAV. No obstante, en la medida en que tales servicios (de hospedaje y/o transporte) se han de entender prestados de *iure* en España por la agencia en cuestión, parecería lógico y coherente que se aplicase al margen bruto previsto en el REAV el tipo reducido del 10 por 100 (y no el general del 21 por 100, que rige en la actualidad).

Terminamos este trabajo con una breve alusión a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE del pasado 26 de septiembre de 2013, dictada en el asunto C-189/11, sobre determinados aspectos del REAV. La controversia que está en el origen de tal pronunciamiento puede sintetizarse como sigue³⁹:

1) Por un lado, «la Comisión considera que la aplicación que el Reino de España hace del régimen especial de las agencias de viajes, en la medida en que no se limita a los servicios prestados a los viajeros, como prescribe la Directiva, sino que se hace extensivo a las operaciones realizadas entre agencias de viajes, contraviene las disposiciones de la legislación en materia de IVA»⁴⁰.

2) Por otro lado, «la exclusión de dicho régimen especial de las ventas al público por parte de las agencias minoristas que actúan en su propio nombre de los viajes organizados por agencias mayoristas, tampoco encuentra acomodo en la Directiva, ya que tales actividades entran, sin ningún género de dudas a juicio de la Comisión, dentro de las actividades cubiertas por el régimen especial»⁴¹.

3) Además, «la Comisión considera que contravienen asimismo la Directiva del IVA las reglas españolas que autorizan a las agencias de viajes, sin base alguna en dicha Directiva, a consignar en la factura una cuota global del IVA que no guarda relación con el IVA efectivo repercutido al cliente, ni las que autorizan a este último, siempre que sea sujeto pasivo, a deducir esa cuota global del IVA pagadero, ni las que permiten a las agencias de viajes, en la medida en que se acojan al régimen especial, determinar la base imponible del impuesto de forma global para cada periodo impositivo»⁴².

Pues bien, en la Sentencia a la que nos referimos destacamos lo siguiente:

a) Sobre el problema mencionado en el punto 1 de la anterior enumeración, establece el Tribunal de Justicia que el REAV ha de aplicarse también a las operaciones entre agencias, no siendo posible referirlo únicamente a las ventas efectuadas a consumidores finales. Se desestima, por infundado, el criterio de la Comisión (§ 70).

³⁹ Vid. Diario Oficial de la Unión Europea, C 186, 25 de junio de 2011.

⁴⁰ Sin embargo, la abogada general del caso (señora ELEANOR SHARPSTON) se muestra partidaria de una interpretación del REAV en la que tengan cabida operaciones entre agencias, esto es, supuestos en los que intervengan «clientes distintos de las personas físicas que realmente disfrutaban del viaje o de las vacaciones contratadas en una agencia de viajes [...], y de modo que, desde luego, se incluya a otras agencias de viajes que, acto seguido, continuarán ofreciendo los servicios». En realidad, ese posicionamiento no se refiere sólo a España sino a siete Estados más: Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Polonia, Portugal y la República Checa. (Texto literal tomado de las conclusiones presentadas el 6 de junio de 2013, asuntos C-189/11, C-193/11, C-236/11, C-269/11, C-293/11, C-296/11, C-309/11, y C-450/11, § 47).

⁴¹ Según la señora SHARPSTON, España no logra fundamentar suficientemente su postura. Esta abogada general comparte el criterio de la Comisión Europea. En definitiva, «cuando una agencia de viajes actúe frente a los clientes en su propio nombre debe aplicarse el régimen del margen de beneficio independientemente de si aquéllos adquieren los servicios vendidos directamente o de otra agencia de viajes o de un organizador de circuitos turísticos» (conclusiones de 6 de junio de 2013, asunto C-189/11, § 14).

⁴² En cuanto a la estimación del IVA soportado (aplicando un 6 por 100 al precio total de la operación, según el art. 142 LIVA), la abogada general SHARPSTON hace especial hincapié en que «a fin de que una cuota del IVA soportado pueda deducirse, debe corresponderse exactamente –y no sólo aproximadamente o por casualidad– con la cuota del IVA repercutido liquidado por el proveedor ante la autoridad fiscal», pues «cualquier otro resultado violaría el principio de neutralidad del IVA». SHARPSTON invoca además el principio de no discriminación («aunque la disposición controvertida fuera acorde con las normas relativas al régimen del margen de beneficio, sería discriminatoria en lo tocante a los servicios de viajes prestados en Estados miembros que no fueran España»).

Sobre la estimación global de la base imponible, SHARPSTON entiende que «aunque las alegaciones formuladas en relación con este motivo no han sido exhaustivas, [...] la tesis de la Comisión es esencialmente correcta». Añade: «Al definir el principio del sistema común del IVA, el segundo párrafo del art. 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112 dispone que el IVA es exigible en «cada operación». El art. 73 define la base imponible en el sentido de entrega o servicio separado. Además, un sistema de cálculo global para cada período impositivo, con la posibilidad de trasladar las cantidades negativas a los períodos posteriores, no permite que los clientes comprueben qué importe en concepto de IVA se halla incluido en sus prestaciones recibidas y, por lo tanto, deducir, en su caso, tal importe». La abogada general incide en la idea de que, «como mínimo, es posible, si no obligatorio, dentro del régimen del margen de beneficio aplicar las normas generales relativas a la indicación del IVA sobre el margen de las agencias de viajes en las facturas y su posterior deducción por el cliente».

Cfr. las conclusiones de la abogada general de 6 de junio de 2013, asunto C-189/11, § 26, §27, § 31.

b) En cuanto a la problemática que hemos expuesto en el punto 2, nos limitamos a señalar que, a juicio del Tribunal, nuestra ley «contraviene lo dispuesto en el art. 306 de la Directiva IVA» (§ 83). La Sentencia declara fundado el motivo invocado por la Comisión (§ 84).

c) Por lo que atañe a la consignación, en factura, de un IVA estimado (al 6 por 100), el Tribunal de Justicia pone de manifiesto que el método de cálculo y la deducibilidad del importe al que éste da lugar son contrarios a la Directiva del impuesto. «En consecuencia, procede estimar el [...] motivo invocado por la Comisión» (§ 96). Y finalmente, a propósito de la determinación global de la base imponible, el Tribunal se pronuncia, asimismo, con contundencia: «la base imponible debe determinarse de conformidad con lo dispuesto en el art. 308 de la Directiva IVA, refiriéndola a cada prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes y no de manera global» (§ 103). Así pues, también en este aspecto se estima la postura de la Comisión Europea (§ 105).

En principio, la Sentencia de 26 de septiembre del año en curso (2013) no alteraría sustancialmente los aspectos nucleares abordados en este trabajo, el cual hemos redactado, en su mayor parte, con anterioridad a esa fecha.

Mercado interior y principio de proporcionalidad

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

(Universidad Nacional de Educación a Distancia)

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA. 2.1. Las reestructuraciones empresariales. 2.2. La discriminación entre residentes y no residentes. 3. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA. 3.1. En el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. 3.2. En el Impuesto sobre el valor añadido. 3.3. En los Impuestos Especiales. 3.4. En los Impuestos Aduaneros. 4. CONCLUSIÓN.

1. INTRODUCCIÓN

En unas Jornadas que se celebraron en Almería en el mes de noviembre de 2008, bajo el título de "Derecho comunitario y procedimiento tributario", intervine con una Ponencia titulada "El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios". Los textos presentados en las Jornadas y, por tanto, mi Ponencia, fueron publicados en 2010, por lo que pueden ser consultados sin problemas. Yo creo que esta es la única razón por la que los organizadores de estas Jornadas, pensando de buena fe que soy un experto en el estudio del principio en cuestión, me han pedido amablemente que vuelva a hablar de él. Nada más lejos de la realidad. Espero que, al menos en este caso, lo sea para no decir demasiadas banalidades.

El trabajo que acabo de mencionar contenía una introducción que he vuelto a leer y que, como no me ha disgustado, me atrevo ahora a resumir porque además, al igual que entonces, sirve perfectamente para delimitar el objeto de mi Ponencia. El resumen puede ser el siguiente:

1) Para lo que nos interesa, la proporcionalidad debe entenderse como la igualdad entre dos razones. Dicho de otro modo, y refiriéndonos exclusivamente al campo del Derecho, la reacción del Ordenamiento jurídico o de sus aplicadores ante un determinado hecho, acto o negocio debe guardar un equilibrio con los fines que en cada caso se persiguen. Como ha expresado Tomás de la Cuadra Salcedo Janini en una Conferencia pronunciada hace unos días en la UNED sobre "*Los efectos desreguladores de la Directiva de servicios: especial referencia a la jurisprudencia comunitaria sobre libre prestación de servicios y libertad de establecimiento*", el juicio de proporcionalidad de la reacción pública ante una determinada situación de hecho exige tener en cuenta tres perspectivas: la adecuación de tal reacción al fin perseguido, la ausencia de alternativas menos agresivas (por ejemplo, frente a los derechos de los ciudadanos), y una ponderación entre los costes (evidentemente no solo económicos, aunque también) de la reacción y los beneficios que se pueden obtener de ella. De forma explícita o implícita estos elementos o varas de medir la proporcionalidad se encuentran en buena parte de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que vamos a mencionar

2) Aunque es posible hablar también de la proporcionalidad de la reacción de las personas físicas ante un hecho cualquiera (pensemos, por ejemplo, en la legítima defensa, que tiene su fundamento precisamente en este principio), la mayor potencialidad de él se encuentra en la actuación de las personas jurídicas y, por lo que nos interesa, de los Poderes públicos. Y ello, como ya dije en la Ponencia en la que se basan estas ideas, porque, como consecuencia de las ideas liberales de los procesos revolucionarios que constituyen el origen y el fundamento de nuestra vida social, las personas jurídicas solo pueden hacer lo que les está expresamente reconocido, ya que su actuación supondrá casi siempre (por dejar un resquicio a la posibilidad de que ello no sea así) un menoscabo de la libertad de las personas físicas.

3) Con frecuencia el principio de proporcionalidad aparece relacionado con otros que también rigen la actuación de los Poderes públicos, como el de subsidiariedad. Así aparece en la normativa de la UE, como vamos a ver de inmediato.

4) Desde un punto de vista jurídico, el principio de proporcionalidad debe ser considerado como un concepto jurídico indeterminado. Es decir, en palabras de García de Enterría y Fernández Rodríguez, nos encontramos ante:

“Una esfera de la realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual es claro que intenta delimitar un supuesto concreto”.

Como también dicen los autores citados, en los conceptos jurídicos indeterminados:

“...la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, la cuales sólo permiten una unidad de solución justa en cada caso, a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto, y no de volición”.

En fin, la apreciación o no del respeto, en nuestro caso, al principio de proporcionalidad deberá llevarse a cabo a través de una apreciación por juicios disyuntivos (la frase está tomada asimismo de los mismos autores, aunque adaptada a nuestro objeto de estudio). Dicho de otro modo, la reacción del Ordenamiento jurídico o de sus aplicadores ante un supuesto de hecho será proporcional o no; lo que es imposible es que sea ambas cosas a la vez.

5) Como consecuencia de lo que acabamos de decir, la potencialidad del principio de proporcionalidad juega en dos planos o niveles diversos. El primer nivel es el normativo propiamente dicho. Las leyes (en sentido amplio) deben dictarse en modo tal que sus dictados guarden un adecuado equilibrio con los fines perseguidos.

El segundo nivel es la utilización del principio de proporcionalidad como vara de medir de la intervención de los Poderes públicos, en nuestro caso, la Administración tributaria, tanto en lo que se refiere a la interpretación de las normas, como en lo que atañe a sus actuaciones propiamente dichas en la aplicación de los tributos.

Como ya dije en 2008 y repito ahora, porque tendremos oportunidades sobradas de demostrarlo, la distinción entre estos dos niveles de la proporcionalidad en el ámbito tributario no es meramente teórica, sino que tiene una indudable transcendencia práctica, por otra parte obvia, en los supuestos en los que aquella (la proporcionalidad) brille por su ausencia. La restauración de la proporcionalidad perdida es mucho más difícil de conseguir cuando se produce en el nivel normativo, y los órganos que deben intervenir para tal restauración, siempre jurisdiccionales, son distintos en uno y otro caso.

De todo esto se puede extraer una conclusión inicial: el juicio de proporcionalidad de una determinada reacción jurídica se realiza inicialmente por el legislador o por el ejecutivo (según en el nivel en que nos encontremos), pero quien tiene la última palabra a la hora de precisar si existe o no proporcionalidad en la actuación de los Poderes públicos es siempre el Poder judicial.

6) En fin, el principio de proporcionalidad está recogido expresamente el Ordenamiento jurídico. Dentro de nuestro Derecho interno, el artículo 3, 2 LGT comienza diciendo precisamente “*La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad...*”, principio que sin duda ha inspirado otros muchos preceptos; por ejemplo, el artículo 34, 1, k) de la propia LGT, que recoge el derecho de los obligados tributarios a que

“Las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos gravosa...”

Más importante para nuestro objeto de estudio es el hecho de que el principio que estamos citando de modo reiterado está reconocido en el Derecho comunitario, incluso en el Derecho originario. Así, el artículo 5, 4 del Tratado de la Unión Europea (TUE) establece:

“En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.

Las instituciones de la Unión aplicarán el principio de proporcionalidad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”.

Este Protocolo es el segundo de los que se acompañan a las versiones consolidadas de los Tratados (de la Unión Europea y de Funcionamiento de la Unión Europea), y su lectura pone de relieve dos cosas:

- a) Que, como hemos acabado de señalar, el principio de proporcionalidad guarda una estrecha relación con el de subsidiariedad.
- b) Que el Protocolo en realidad solo regula la aplicación de estos principios a las normas que pretende aprobar la Unión, *actos legislativos* según su terminología, expresión cuyo significado es mucho más amplio que el de leyes en sentido estricto, como se desprende de lo dispuesto en su artículo 3 (que incluye incluso las peticiones del TJUE, o las recomendaciones del Banco Central Europeo).

Pero nuestra Ponencia no tiene por objeto repasar cómo se ha aplicado el principio de proporcionalidad en la aprobación de las normas de la UE, porque este es un campo que se nos escapa, sino que nuestra intención, por el contrario, como lo demuestra el título de la Ponencia, tiene que ver con el respeto del principio en cuestión por parte de las normas y los actos de los Estados miembros, y únicamente cuando se refieren a la materia tributaria.

En particular, pretendemos examinar las relaciones que puede tener la aplicación del principio de proporcionalidad con la existencia de un mercado único en el territorio de la UE. De aquí se derivan dos consecuencias que van a condicionar la líneas que siguen. *Una*, que, desde el punto de vista tributario, el principio resulta más necesario de respetar en el ámbito de la imposición indirecta. Y así sucede en la práctica, como vamos a ver. Y *otra*, que el guardián último del principio es el TJUE, por lo que prácticamente toda mi intervención se va a dedicar a examinar lo que ha dicho de él frente a determinados supuestos concretos. En sus pronunciamientos se puede distinguir claramente los dos niveles de operatividad del principio de proporcionalidad que hemos destacado hace un momento. Así, tendremos oportunidad de examinar su postura ante ciertas normas de los Estados miembros, y también ante los comportamientos de las distintas Administraciones tributarias.

Acabo de decir que la relación entre los dos términos del título de mi Ponencia exige que deba prestar atención preferente a la imposición indirecta, pero esto no significa que no tenga también alguna operatividad en el campo de la imposición directa, que es por donde voy a comenzar mi estudio.

2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

En principio, la imposición directa se presta poco a pronunciamientos que enjuicien, desde el respeto al principio de proporcionalidad, las posibles alteraciones del funcionamiento de un mercado único dentro de la UE. En todo caso, estos pronunciamientos se refieren sobre todo a la prohibición de las ayudas de Estado y de los comportamientos tributarios desleales. Sin embargo, el estudio de estas dos cuestiones, que ha sido objeto de magníficos trabajos doctrinales, nos llevaría muy lejos y, desde luego excedería con mucho nuestra materia de análisis.

Lo cierto que la dificultad que hemos indicado deriva, sobre todo, del hecho de que la imposición directa, en principio, es de competencia exclusiva de los Estados miembros. Solo la labor paciente, y no siempre rectilínea, del TJUE, ha permitido establecer unas pautas comunes de tributación directa cuya finalidad última es eliminar las discriminaciones entre los residentes y no residentes en los distintos Estados miembros.

Es en este campo, y en el de las reestructuraciones empresariales, donde hemos encontrado alguna alusión, aunque a veces sea indirecta, al principio de proporcionalidad. A ello dedicaremos una breve atención antes de centrarnos en la imposición indirecta donde, como ya hemos adelantado, ha tenido mayor aplicación el principio en cuestión.

2.1. Las reestructuraciones empresariales

El régimen fiscal de las reestructuraciones empresariales ha sido en nuestro país objeto de grandes controversias. Hasta principios de los años 90 del pasado siglo, tal régimen, por lo que se refiere a la imposición directa, podía suponer un tratamiento favorable, pero siempre a solicitud de los interesados y con una amplia discrecionalidad de la Administración tributaria para su reconocimiento. Por simplificar mucho la cuestión, los interesados solicitaban la exención de los procesos mismos de reestructuración y de los beneficios que podían aflorarse como consecuencia de ellos. Ante esta petición, la Administración tributaria, después de los trámites que consideraba pertinentes, concedía la exención total o parcial (en realidad, la ley no preveía el reconocimiento de una exención completa).

Con la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (modificada hoy día por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005), la finalidad del régimen cambió radicalmente. Desde entonces, al menos en línea teórica, lo que se ha pretendido ha sido que los procesos de reestructuración empresarial se llevaran a cabo por razones económicas, y que la aplicación de los tributos que teóricamente debían ser exigidos como consecuencia de tales procesos no se convirtiera en un obstáculo, casi siempre insalvable, para realizarlos. Para ello, el mecanismo que se introdujo fue el de “suspender” la exigencia de los tributos en cuestión, sobre todo los que gravaban los beneficios extraordinarios puestos de manifiesto como consecuencia de las operaciones de las que venimos hablando.

Es de imaginar que, de modo inmediato, se quiso que el “perdón de los tributos”, aunque fuera temporal, no se utilizara con finalidades espurias, sino que respondieran a operaciones que tuvieran una auténtica finalidad empresarial. De aquí se derivan tanto las cláusulas antiabuso (fundamentalmente contenidas hoy en el artículo 96, 2 del Texto refundido del Impuesto sobre sociedades), como la aplicación restrictiva del régimen por parte de la Administración tributaria española. Tan restrictiva ha sido que ha dado lugar a una reprimenda de los Tribunales que, por lo contundente, no deja de ser insólita. Así, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2011 (JUR 2011\77310) se dice:

“Las razones por virtud de las cuales esta Sala considera que asiste la razón a la demandante y que, por tanto, procede la aplicación a la operación litigiosa del régimen especial de los arts. 97 y siguientes de la LIS son las siguientes:

- 1) Existe una preocupante tendencia, en la Administración tributaria, al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir situaciones de elusión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente idóneas para el fin económico teóricamente perseguido.
- 2) En este asunto, da la impresión de que la Inspección no se habría visto satisfecha con ninguna de las explicaciones abrumadoramente ofrecidas por la sociedad recurrente a lo largo del procedimiento inspector, de la vía revisora obligatoria previa y de este proceso. La negativa a admitir la concurrencia de motivos económicos válidos en este asunto llega hasta la extravagancia, pues al margen de que el TEAC, en cuanto a este motivo, se limita al establecimiento de una especie de presunción iuris et de iure de fraude que no sólo no tiene apoyatura legal, tal como es formulada, sino que resiste cualquier intento de explicación, razonamiento o prueba intentada por el contribuyente. Al folio 21, dentro del fundamento jurídico 9º de la resolución, se viene a sintetizar cuál es la idea de la Administración al respecto: “...si la venta la realiza la sociedad el tipo sería mayor que en el caso de hacerse a través de los socios. Por ello lo que no debe admitirse es que se goce de un régimen especial en aquellas operaciones instrumentadas como operaciones de reestructuración empresarial cuando lo que realmente se pretende es obtener un beneficio fiscal...”.

Es revelador, en esa cita, la identificación entre beneficio fiscal y presunción de fraude, así como dentro de ésta, la asimilación del concepto de fraude con la idea de que, si se hubiera empleado otra forma jurídica diferente, se habría tributado más, lo que en modo alguno es razón para desacreditar el negocio jurídico llevado a cabo y, menos aún, para privarle de sus consecuencias propias, incluido el terreno fiscal.”

En este contexto es donde entra en juego la aplicación del principio de proporcionalidad. Vamos a mencionar a este respecto la STJUE de 17 de julio de 1997 (Asunto C-28/95, *Leur-Bloem*), sentencia por otro lado bastante conocida y citada. El supuesto de hecho enjuiciado fue la constitución de una sociedad mediante un canje de acciones, sociedad con la que se pretendía desarrollar una actividad empresarial temporal, para después ser disuelta.

La doctrina del TJUE, desde luego muchísimo más ponderada que la mantenida por la Administración tributaria española, se puede resumir del modo siguiente:

- 1) No cabe la menor duda de que la Directiva sobre reestructuración empresarial permite a los Estados miembros denegar el disfrute de ventajas fiscales cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo principal o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

2) No obstante, para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de aquella, y este examen debe ser susceptible de control jurisdiccional.

3) A las autoridades nacionales competentes les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, *siempre respetando el principio de proporcionalidad*, por lo que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones fiscales basándose en criterios generales, tanto si se ha producido efectivamente o no una evasión o un fraude fiscal, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva.

Para que quienes lean estas líneas no se queden con las ganas de saber qué ocurrió en el caso planteado, hay que decir que el Tribunal, prudente donde los haya, afirmó (apartado 42, *in fine*) que:

“Tampoco cabe excluir, aunque pudiera constituir un indicio de fraude o de evasión fiscal, que una fusión mediante canje de acciones destinada a crear una estructura determinada para un período limitado, y no de forma duradera, pueda obedecer a motivos económicos válidos.”

2.2. La discriminación entre residentes y no residentes

El TJUE, también dentro de la imposición directa, se ha preocupado de limitar las discriminaciones entre los residentes y no residentes de un Estado miembro de la Unión. La idea principal de la doctrina del Tribunal es que la existencia de discriminaciones en los impuestos sobre la renta (de personas físicas o de sociedades) por razón de la residencia es contraria a las libertades de circulación de personas y capitales prevista en los artículos 21, 45 y 63 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

También es evidente que la cuestión, sobre la que recientemente he publicado un resumen de la doctrina del TJUE, se aparta algo del objeto de esta intervención, por lo que no puede ser abordado con detalle. Ello no obstante, sí que existen una cuestión que quiero destacar porque, como excepción a la regla general, el TJUE ha admitido ciertas discriminaciones entre los residentes y no residentes por aplicación del principio de proporcionalidad.

Sobre este particular, la doctrina del Tribunal, con todos los riesgos que supone condensar en unas líneas el contenido de numerosas sentencias, puede enunciarse señalando que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a los residentes (por ejemplo, en España: las reducciones por aportaciones a Planes de Pensiones o por las cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos o Mutualidades; las pensiones compensatorias a favor del cónyuge; las anualidades y alimentos satisfechos por decisión judicial; las deducciones familiares; las deducciones por alquiler, por inversiones, por retenciones, etc.) no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos se encuentran en situaciones que no son comparables.

Se pueden citar en este sentido las Sentencias de 14 de febrero de 1995 (Asunto C-279/93, *Roland Schumacker*), 14 de septiembre de 1999 (Asunto C-391/97, *Fraus Gschwind*), 5 de julio y 8 de septiembre de 2005 (Asuntos respectivos C – 376/03, D; y C – 512/03, *J. E. J. Blanckaert*); y 14 de noviembre de 2007 (Asunto C – 513/04, *Mark Kerckhaert*) en cuanto a las personas físicas, y de 21 de septiembre de 1999 (Asunto C-307/97, *Compagnie de Saint Gobain*); 13 de diciembre de 2005 (Asunto C – 446/03, *Marks & Spencer*); y 12 de diciembre de 2007 (Asunto C – 374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*).

Podemos detenernos brevemente en esta última sentencia. En síntesis, el problema se planteó porque, según las normas inglesas, los dividendos satisfechos a los no residentes no se sometían a gravamen, si no tenían derecho a un crédito de impuesto en el Reino Unido, mientras que sí lo estaban cuando mediaba un convenio para evitar la doble imposición en virtud el cual el no residente podía disfrutar de tal crédito fiscal (de modo completo o parcial).

El Tribunal concluyó que esta distinción no vulneraba las normas de la UE porque las situaciones no eran comparables. Así estableció:

“72 De todo lo anterior se desprende que la legislación de un Estado miembro que, en el marco de un reparto de dividendos por una sociedad residente y a falta de un CDI, concede sólo a las sociedades beneficiarias residentes un crédito fiscal correspondiente a la fracción del impuesto sobre sociedades pagada, de forma anticipada, por la sociedad que generó los beneficios distribuidos, y reserva sólo a los accionistas finales residentes la concesión de dicho crédito fiscal, no constituye una discriminación prohibida por el artículo 43 CE.

73 Tal legislación tampoco restringe la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 56 CE, toda vez que las consideraciones formuladas en los apartados precedentes se aplican de igual manera a las sociedades accionistas no residentes que hayan percibido dividendos sobre la base de una participación que no les confiere una influencia real en las decisiones de la sociedad residente que distribuye beneficios y no les permite determinar las actividades de ésta.

74 Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión, letra a), que los artículos 43 CE y 56 CE no se oponen a que un Estado miembro, en caso de reparto de dividendos por una sociedad residente en ese Estado, conceda a las sociedades beneficiarias de tales dividendos que residen también en dicho Estado un crédito fiscal correspondiente a la fracción del impuesto sobre los beneficios distribuidos pagada por la sociedad que los distribuye, pero no lo conceda a las sociedades beneficiarias que residen en otro Estado miembro y que no están sujetas al impuesto en el primer Estado por dichos dividendos.”

Y añadió algo que tiene mucha importancia, al menos a nuestro modo de ver:

“81 A este respecto, es preciso recordar que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria para eliminar la doble imposición, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, *los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal* (véanse las sentencias, antes citadas, Gilly, apartados 24 y 30; Saint-Gobain ZN, apartado 57; D., apartado 52, y Bouanich, apartado 49).”

3. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

3.1. En el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales

Por lo que se refiere a nuestro Impuesto sobre transmisiones patrimoniales hay algún pronunciamiento del TJUE sobre la aplicación de la normativa sobre la concentración de capitales, normativa que, como es sabido, se encontraba inicialmente contenida en la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, y que actualmente se encuentra en la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008.

En el periodo analizado he encontrado dos sentencias que aluden al principio de proporcionalidad.

La *primera* es la sentencia de 10 de septiembre de 2002 (Asuntos acumulados C-216/99 y C-222/99, *Riccardo Prisco Srl*). El objeto principal de la sentencia era la conformidad o no de la exigencia, según el Derecho italiano, de unas tasas retroactivas percibidas por la inscripción de actos societarios en el Registro de empresas. El Tribunal concluyó que estas tasas vulneraban la Directiva 69/335/CEE entonces vigente.

Pero no nos interesa destacar esto ahora, sino otra cuestión colateral que es importante, y que ha sido tratada ya por la doctrina, cual es el efecto que tiene la declaración de que ciertas normas de un Estado miembro son contrarias al Derecho comunitario (tendremos oportunidad de ver alguna otra sentencia en la que se plantea el mismo problema).

En realidad, esta sentencia no pone en duda que sus pronunciamientos puedan llegar a tener efectos *ex tunc* o, al lo menos, no se plantea este problema expresamente. Lo que se enjuiciaba era una norma italiana que limitaba los efectos de la devolución de ingresos provocada por la declaración de incompatibilidad con el Derecho comunitario, al respeto de un plazo de caducidad que se había fijado en tres años.

El Tribunal entendió que una disposición de este tipo:

"...aunque formalmente tiene carácter retroactivo, *tampoco puede, en cualquier caso, ser contraria a los principios de seguridad jurídica, respeto de la confianza legítima y proporcionalidad*, en la medida en que no modifica por sí misma el alcance de la regulación que se aplicaba ya antes de su adopción."

Pero para llegar a esta conclusión entendió que debían darse dos condiciones inexcusables:

- a) Que este mismo plazo de caducidad se aplicase tanto a las demandas de devolución de los tributos basadas en el Derecho comunitario, como a las fundadas en el Derecho interno.
- b) Que los requisitos exigidos fueran los mismos que lo hubieran sido en el caso de tratarse de un tributo que no fuera contrario a la normativa de la UE.

En definitiva consideró que el plazo de caducidad (que en nuestro Derecho sería de prescripción) para solicitar la devolución de ingresos indebidos debía ser siempre el mismo.

La *segunda sentencia* es de 1 de julio de 2010 (Asunto C-35/09, *Paolo Speranza*). En ella se plantearon tres cuestiones:

- 1) Cuándo era posible exigir el impuesto en una ampliación de capital social.
- 2) Qué pruebas eran admisibles para lograr que el impuesto fuera devuelto, en el caso de que la ampliación no se hubiera llevado a cabo (como inciso podemos señalar, aunque esto no afecta a nuestro discurso, que el supuesto concreto tal ampliación de capital no se había efectuado como consecuencia de un fraude).
- 3) Si el notario que autorizó la escritura pública correspondiente podía ser declarado responsable del impuesto.

De las tres cuestiones solo nos interesa la segunda, por cuanto para llegar a su decisión el Tribunal hizo uso explícito del principio de proporcionalidad. Para entender lo que diremos enseguida, hay que indicar que, según el Derecho italiano, la devolución del impuesto debido por la ampliación de capital solo podía solicitarse si previamente se acreditase la existencia de una sentencia civil con fuerza de cosa juzgada que declarase la nulidad de la inscripción o que la anulara efectivamente.

El Tribunal, incluso admitiendo que el impuesto sobre la ampliación del capital de las sociedades puede ser exigido antes de que se aporte efectivamente (como sucede en nuestro Derecho o, mejor, como sucedía porque esta operación ahora está exenta), consideró que la norma italiana era contraria al ordenamiento comunitario. Así, argumentó:

"41...si bien el Gobierno italiano alega, acertadamente, que la Directiva 69/335 no regula, de ningún modo, ni la organización por parte de los Estados miembros de las competencias de sus órganos jurisdiccionales en materia tributaria ni el procedimiento aplicable a los recursos interpuestos ante los mismos, no es menos cierto que, según reiterada jurisprudencia, una modalidad procesal establecida por el ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro *no debe hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión* (principio de efectividad) (véase, en particular, la sentencia de 15 de abril de 2010, *Barth*, C-542/08, Rec. p. I-0000, apartado 17 y jurisprudencia citada)".

De acuerdo con esta doctrina, la solución que sobre el particular se adopta en nuestro ordenamiento puede tener un dudoso encaje en el Derecho comunitario puesto que, según establece, en síntesis, el artículo 57 del Texto refundido del ITP:

- 1) Para que proceda la devolución del impuesto es necesario que se declare, por resolución firme administrativa o judicial, la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato.
- 2) Además, es necesario que la nulidad, rescisión o resolución no produzca efectos lucrativos para ninguna de las partes intervinientes.
- 3) Si el acto o contrato no se lleva a efecto por mutuo acuerdo de las partes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho.

3.2. En el Impuesto sobre el valor añadido

Es evidente que, al encontrarnos ante una cuestión que concierne al mercado único, el tributo donde ha tenido mayor aplicación el principio de proporcionalidad es el IVA. Era lo esperable y lo que ha

sucedido en la práctica. Mientras que he tenido una cierta dificultad encontrar pronunciamientos que se refirieran al asunto que nos ocupa en otros tributos, son numerosas las sentencias que tratan de él y que atañen al IVA. Tantas que nos ha obligado a hacer una selección y a distinguir entre los diversos elementos del tributo.

3.2.1. Operaciones intracomunitarias

Por lo que se refiere al hecho imponible solo vamos a mencionar tres pronunciamientos que se refiere a las operaciones intracomunitarias, aunque en realidad en ellas no se enjuiciaba su concepto, sino la exención que lleva aparejada estas operaciones en el Estado de origen.

La *primera sentencia* es la de 27 de septiembre de 2007 (asunto C-146/05, *Albert Collée*) y se refiere al cumplimiento de deberes formales, algo que tendremos oportunidad de ver de nuevo más adelante, a propósito de la deducción del impuesto y también de la aplicación de los impuestos especiales. El Tribunal sentenció:

- 1) La Administración tributaria de un Estado miembro no puede denegar la exención del IVA a una entrega intracomunitaria, que tuvo lugar efectivamente, por el único motivo de que la prueba de tal entrega no se aportó en tiempo oportuno.
- 2) A la hora de examinar el derecho a la exención del IVA correspondiente a tal entrega, el órgano jurisdiccional remitente sólo debe tomar en consideración el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado conscientemente en un primer momento la existencia de una entrega intracomunitaria, y si existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

La *segunda sentencia* es la de 18 de noviembre de 2010 (Asunto C-84/09, X).

El Tribunal señaló que, si bien es cierto que el artículo 131 de la Directiva IVA (en este caso la número 2006/112/CEE del Consejo) permite a los Estados miembros establecer las condiciones en las que se conceden exenciones (y, por tanto, también las que afectan a las operaciones intracomunitarias), con el fin de asegurar su aplicación correcta y simple, y evitar cualquier posible fraude, evasión o abuso, también lo es que el ejercicio de estas condiciones debe hacerse de forma tal que se respete el principio de proporcionalidad (apartado 35). Y añadió que para ello los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión (apartado 36).

En el caso planteado se trataba de la aplicación de la exención a la venta intracomunitaria de un barco de vela que se utilizaba antes de llegar a su destino final. El Tribunal concluyó:

- 1) La calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino.
- 2) La determinación del carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias y de la intención del adquirente, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del bien correspondiente.

Y la *tercera* es la sentencia de 27 de septiembre de 2012 (Asunto C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*). El Tribunal entendió que:

- 1) Condicionar el derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplen en el caso examinado, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto (apartado 45).
- 2) El principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si los sujetos pasivos han omitido determinados requisitos formales, siempre que, no obstante, el proveedor de los bienes no haya participado deliberadamente en un fraude fiscal ni haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (apartado 46).

A partir de estas consideraciones, el Tribunal falló:

- a) Las normas comunitarias no se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro (alemana en este caso) supedite la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria a que el proveedor comunique su número de identificación a efectos de aplicación del IVA del adquirente.
- b) No obstante, no puede denegarse tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, comunicar dicho número de identificación y ofrece, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión.

3.2.2. *Sujetos pasivos y responsables*

El TJUE dictó la sentencia de 22 de mayo de 2008 (C-162/07/*Ampliscientifica Srl, y Amplifin SpA*) que, si bien podríamos haberla incluido entre las que se refieren a los regímenes especiales del IVA, hemos decidido examinarla al tratar de los sujetos pasivos porque, en realidad, en Tribunal se planteó si en el caso en cuestión existían uno o dos sujetos pasivos.

Se trataba de una sociedad italiana que se constituyó y declaró en su primer año de funcionamiento con arreglo al régimen simplificado para, a continuación, incluirse en un grupo de sociedades que ya declaró el tributo según el régimen general. El Tribunal consideró:

- 1) No vulnera el principio de prohibición del abuso de derecho una normativa nacional que exige a los operadores económicos que acrediten, mediante una cierta continuidad de sus actividades y de sus operaciones, que la utilización de un régimen de declaración y de pago simplificados del IVA no es el fruto de la intención exclusiva de lograr una ventaja fiscal (apartado 30).
- 2) Resulta conforme con el principio de proporcionalidad una normativa nacional en la que se fija un plazo de entre uno y dos años para que los sujetos pasivos puedan efectuar la declaración y el pago del IVA, con arreglo a normas simplificadas, con el fin de luchar contra el fraude y los montajes jurídicos ficticios.

A los *responsables del tributo* se refiere la sentencia de 21 de diciembre de 2011 (Asunto C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*). La sentencia resulta interesante porque afirma expresamente que los Estados miembros deben tener en cuenta el principio de proporcionalidad, de tal manera que se alcancen los objetivos perseguidos por el Derecho interno en modo tal que causen el menor daño posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión.

En el caso en concreto se trataba de la responsabilidad solidaria exigida al titular de un depósito distinto del aduanero, encargado de transportar las mercancías y entregárselas al destinatario. Esta obligación solidaria, en el derecho belga, estaba configurada de manera incondicional por lo que se aplicaba al depositario aunque éste actuase de buena fe o no se le pudiera reprochar falta o negligencia alguna.

El Tribunal concluyó que exigir la responsabilidad del pago del IVA a una persona que no es el deudor del impuesto, aunque dicha persona sea un depositario fiscal autorizado vinculado por las obligaciones específicas contempladas en las Directivas comunitarias, sin permitirle liberarse de éstas aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos del sujeto pasivo, debe considerarse *incompatible con el principio de proporcionalidad*.

Lo interesante de esta sentencia, si es posible sacar alguna consecuencia para nuestro Derecho interno, es que el TJUE considera que la responsabilidad objetiva o, por utilizar la terminología de mi maestro Calvo Ortega, la responsabilidad por acto lícito, es contraria al principio de proporcionalidad. Si se aplicara esta misma vara de medir para las responsabilidades establecidas en nuestro Derecho, tanto con carácter general en la LGT como específicamente en la normativa del IVA, buena parte de ellas serían incorrectas. No somos pocos los que participamos de esta postura, con más o menos matices.

3.2.3. *Base imponible. Modificación*

Por lo que se refiere a la base imponible, vamos a destacar únicamente una sentencia que se refiere a las reglas para su modificación. Se trata de la sentencia de 26 de enero de 2012 (C-588/10, *Kraft*

Foods Polska SA), en la que se examinó la corrección de los requisitos exigidos para poder modificar la base imponible original.

El Tribunal comenzó diciendo lo que acabamos destacar en la sentencia de 22 de mayo de 2008, esto es, que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales pueden constituir una excepción, en este caso al respeto de las reglas que de fijación de la base imponible del IVA, dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico, porque de otro modo se vulneraría el principio de proporcionalidad.

En particular, es contrario a este principio, establecer requisitos de ejercicio de las solicitudes de devolución de impuestos, que hagan imposible o excesivamente difícil la devolución del IVA, por lo que los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado.

En el caso concreto planteado el Tribunal consideró que *vulneraba el principio de proporcionalidad* supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios dentro de un determinado plazo, sin dar al sujeto pasivo posibilidad alguna de demostrar por medio de otras pruebas que, dadas las circunstancias del caso concreto, ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificadora y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificadora.

3.2.4. *Deducción del impuesto*

La deducción de las cuotas de IVA soportadas que, junto a la repercusión, es uno de los pilares del impuesto, ha sido objeto de muchos pronunciamientos del TJUE, algunos de ellos referidos a la aplicación del principio de proporcionalidad. De entre tales pronunciamientos nos interesa destacar algunos.

Una de las cuestiones recurrentes ha sido la determinación de *las cuotas que pueden ser objeto de deducción*, sobre todo cuando tales cuotas se soportan por la adquisición de bienes o servicios afectados solo parcialmente al ejercicio de actividades sujetas al IVA, condición esta que, como es de sobra conocido, es un requisito sustancial para tener derecho a la deducción. Sobre este particular podemos mencionar varias sentencias.

La *primera* es la de 18 de septiembre de 2000 (Asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, *Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo, antes Sanofi Winthrop SA*).

La cuestión planteada fue la posibilidad o no de deducir las cuotas soportadas por unas sociedades como consecuencia de incurrir en ciertos gastos de representación. La Administración tributaria francesa, de cuyas decisiones derivaba el recurso, y el Consejo (personado en el recurso), se apoyaron en la Decisión 89/487/CEE de 28 de julio de 1989, que permitía aplicar transitoriamente ciertas restricciones en la deducción de las cuotas soportadas, y alegaron que la prohibición de deducción tenía por objeto evitar el fraude o la evasión fiscal. Además, aunque reconocieron que hubieran podido concebirse otras medidas, tales como una limitación de la cuantía de las deducciones autorizadas, ello no les parecía eficaz, pues podría o bien tener escasa influencia sobre la situación de los sujetos pasivos, si el límite se fijara a un nivel muy bajo, o bien no alcanzar el objetivo buscado, si se estableciera un límite muy elevado.

El Tribunal rechazó estas alegaciones, señalando:

- 1) La aplicación del sistema de exclusión del derecho a la deducción autorizado por la Decisión 89/487 puede dar lugar a una prohibición de deducir el IVA soportado por las empresas por ciertos gastos profesionales, y en consecuencia a un sometimiento al IVA de ciertas formas de consumo intermedio, lo que resulta contrario al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza su neutralidad (apartado 58).
- 2) Para que un acto comunitario relativo al sistema del IVA *respete el principio de proporcionalidad* es preciso que las disposiciones que contiene sean necesarias para la consecución del objetivo específico que pretende alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva (apartado 61).

3) No parece necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscal una medida consistente en excluir *a priori* del derecho a la deducción del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema creado por la Sexta Directiva, la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, pese a que pueden concebirse o existen ya en el ordenamiento jurídico nacional medios apropiados, que no menoscaban tanto dicho principio como una exclusión del derecho a la deducción en el caso de ciertos gastos (apartado 62).

Si esta doctrina se consolida, hay que convenir que la prohibición de deducir las cuotas soportadas por estos gastos, que se encuentra en el artículo 69, Uno, 6.º de nuestra Ley del IVA, resulta contraria a las normas comunitarias.

La *segunda sentencia* es la de 29 de abril de 2004 (Asunto C-17/01, *Walter Sudholz*), que tuvo por objeto la limitación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas por la compra de un vehículo dedicado solo en parte a la realización de actividades profesionales.

La Administración Tributaria alemana quería aplicar porcentajes de exclusión del derecho a la deducción superiores al 50 por 100 permitido por la Decisión 2000/186/CE, de 28 de febrero de 2000.

El Tribunal rechazó esta posibilidad diciendo:

"63 Permitir que cada sujeto pasivo que pueda demostrar que utiliza su vehículo con fines profesionales en una proporción de más del 50 por 100 deduzca la misma proporción del IVA que gravó la compra de su vehículo, como sostiene la Comisión, eliminaría los efectos de simplificación que se persiguen. En efecto, este enfoque supondría, respecto al conjunto de personas que tienen la intención de utilizar su vehículo de esta forma, la reaparición de los problemas señalados anteriormente, a saber, la complejidad de la determinación correcta de proporción de utilización privada y profesional de los vehículos, la dificultad de controlar la exactitud de las declaraciones y, en consecuencia, el riesgo de fraude y evasión fiscal."

La *tercera* es la sentencia de 18 de diciembre de 2008 (Asunto C-488/07, *Royal Bank of Scotland Group plc*) y tuvo por objeto la posibilidad de no realizar el redondeo al aplicar la regla de prorrata.

El Tribunal consideró que el principio de neutralidad fiscal, que refleja el principio de igualdad de trato, así como *el principio de proporcionalidad* no exigen la aplicación de un solo método de redondeo, y que sería contrario al objetivo de las excepciones previstas en las Directivas que regulan el IVA obligar, por razones de simplificación, a los Estados miembros a tener que llevar a cabo el redondeo según un único método, siendo así que podría ser el menos preciso.

Una aplicación práctica de esta doctrina se encuentra en la *última sentencia* que citaremos, que es la de 8 de noviembre de 2012 (Asunto C-511/10, *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*). En ella, el Tribunal decidió que resultaba permisible que los Estados miembros dieran preferencia, como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado por una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios que figura en las Directivas, siempre con la condición de que el método seleccionado garantizase una determinación más precisa de dicha prorrata de deducción.

Los *requisitos formales* para poder deducir las cuotas de IVA soportadas han sido objeto de múltiples decisiones del TJUE y de los Tribunales españoles. A pesar del tiempo transcurrido no se ha llegado a una doctrina uniforme, de modo que frente a una postura rígida (mayoritaria), que exige sin fisuras la contabilización de la operación y la existencia de una factura o documento equivalente para poder practicar la deducción, hay otra más permisiva (aunque minoritaria), que flexibiliza tales requisitos formales siempre que sea posible asegurar que se están deduciendo cuotas efectivamente soportadas. En fin, tampoco faltan decisiones que podríamos calificar de eclécticas.

Como ejemplo de la *primera postura* podemos citar algunas sentencias. La primera es la de 29 de abril de 2004 (Asunto C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*), El Tribunal consideró que:

1) El derecho a deducción debe ejercerse en el período impositivo en el que concurren los dos requisitos exigidos en dicha disposición, a saber, que se haya realizado la entrega de bienes o la prestación de servicios y que el sujeto pasivo esté en posesión de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que produce los efectos de la factura (apartado 35).

2) El *principio de proporcionalidad* no queda vulnerado por la exigencia de que el sujeto pasivo deduzca el IVA soportado en el período impositivo en el que concurren los requisitos de posesión de la factura, o de un documento considerado equivalente, y nacimiento del derecho a deducción (apartado 37).

La segunda sentencia es la de 15 de junio de 2006 (Asunto C-494/04, *Heintz van Landewijck SARL*). En ellas, el Tribunal decidió que:

1) La exigencia de la utilización de precintas fiscales para probar el pago del IVA es compatible con las exigencias previstas por las Directivas y no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto.

2) No resulta incompatible con las Directivas el hecho de que, cuando desaparecen las precintas antes de ser adheridas (siempre que esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables), no haya obligación de devolver las cantidades pagadas por la adquisición de aquellas.

La tercera es la de 29 de julio de 2010 (Asunto C-188/09, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku*). Según el Tribunal, las normas comunitarias establecen que los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, en particular, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan. Por otro lado, el artículo 22, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA prevé, en particular, que todos los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del IVA y su control por la administración fiscal.

Por todo ello, concluyó que las normas comunitarias no se oponen a que un Estado miembro limite transitoriamente el alcance del derecho a la deducción del impuesto soportado en relación con los sujetos pasivos que hayan incumplido una formalidad en la contabilización de sus ventas, siempre que la sanción que se establezca por ello *respete el principio de proporcionalidad*.

Para que no nos quedemos con la duda de que es lo que el Tribunal consideró proporcional, hay que añadir que dio su "bendición" a una norma del Ordenamiento polaco que disponía que, en caso de incumplimiento de las obligaciones contables, el sujeto pasivo vería la parte del IVA deducible reducida en un 30 por 100.

La *segunda postura* está presente en la sentencia de 11 de junio de 1998 (Asunto C-361/96, *Société générale de grandes sources d'eaux minérales françaises*). En ella, el Tribunal admitió que un Estado miembro puede admitir una solicitud (en este caso de devolución) en casos excepcionales en los que no exista ninguna duda de que la transacción en la que se basa la solicitud tuvo lugar, en los que la pérdida de la factura o del documento de importación no sea imputable al sujeto pasivo, y en los que exista constancia de que, habida cuenta de las circunstancias, no hay riesgo de posteriores solicitudes de devolución.

La *postura ecléctica* se puede encontrar en la sentencia del TJUE de 21 de abril de 2005 (Asunto C-25/03, *HE*). En ella, el Tribunal estableció que las Directivas permiten que los Estados miembros fijen los criterios en virtud de los cuales un documento se puede considerar sustitutivo de una factura y *que, además*, establezcan otros requisitos especiales, siempre que les juzguen necesarios con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude.

Ahora bien, estos requisitos especiales, que en este caso eran el nombre y dirección del beneficiario de la operación, la cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o la naturaleza y alcance de la prestación de servicios y el precio de la operación (exigidos por la Administración tributaria alemana), no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

En el caso concreto se planteaba la deducción de las cuotas soportadas por la construcción de un inmueble, propiedad de dos cónyuges, en los que solo uno de ellos iba a desarrollar actividades profesionales. El Tribunal concluyó que, para ello, no se puede exigir que el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del impuesto sobre el valor añadido correspondientes a su cuota de copropiedad. A tal fin, basta con que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman la sociedad conyugal, sin que conste tal desglose.

También ha sido objeto de examen la determinación de los *plazos para ejercer el derecho a la deducción*. Sobre esta cuestión versó la sentencia de 10 de julio de 2008 (Asunto C-25/07, *Alicja Sosnowska*). El Tribunal recordó:

- 1) Los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros y que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva IVA (apartado 22).
- 2) Ello no obstante, conforme al principio de proporcionalidad los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente tal objetivo, causen el menor perjuicio posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA (apartado 23).

Teniendo en cuenta estas consideraciones, el Tribunal concluyó que *el principio de proporcionalidad se opone* a una normativa nacional (de Polonia, en este caso) que, a fin de permitir los controles necesarios para evitar la evasión y los fraudes fiscales, amplía de 60 a 180 días, a contar desde la presentación de la declaración del IVA por el sujeto pasivo, el plazo del que dispone la Administración fiscal nacional para devolver a una categoría de sujetos pasivos el excedente del tributo, salvo si éstos constituyen una garantía.

Para terminar el examen de las devoluciones conviene que hagamos alusión a un problema que se plantea con alguna frecuencia y que ha suscitado la atención de la doctrina administrativa y de los Tribunales de Justicia. Nos referimos a la *retención de las cuotas de IVA a devolver como medida de garantía*, medie o no un procedimiento de inspección o recaudación.

El TJUE se ha mostrado muy prudente sobre esta posibilidad. Así en la Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (Asuntos acumulados C-286/94, 340/95, 401/95 y 47/96, *Garaje Molenheide y otros*) entendió que la normativa comunitaria del IVA (en especial, la Sexta Directiva) no se opone, en principio, a que se adopten medidas como la retención de cuotas a devolver en el curso de procedimientos de recaudación.

Ahora bien, debe *exigirse el respeto al principio de proporcionalidad* (para cuya apreciación se remite a los órganos jurisdiccionales nacionales) en modo tal que si fueran más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo, las medidas adoptadas menoscabarían los principios del IVA y, en particular, el régimen de deducciones que es uno de sus elementos esenciales. Añadió el Tribunal que, cuando se levante la retención de cuotas, sería también contrario al principio de proporcionalidad calcular los intereses adeudados por la Hacienda Pública sin tomar como fecha inicial del cómputo el día en que normalmente se hubiera debido restituir el saldo de IVA.

3.2.5. *El fraude del IVA*

Uno de los mayores problemas que plantea el IVA y la aplicación del principio de proporcionalidad es el tratamiento que debe darse a las operaciones fraudulentas, abusivas, simuladas o inexistentes. En los últimos tiempos, las Administraciones tributarias de los distintos Estados de la UE y los Tribunales de justicia, sobre todo el TJUE, se han preocupado de hacer frente a este tipo de operaciones, intentando, sobre todo este último, encontrar un equilibrio, no siempre fácil, entre la neutralidad del IVA, calificado de manera reiterada como el principio fundamental del sistema común del tributo, y la necesidad de hacer frente a las operaciones que no tienen un objetivo económico, sino que solo persiguen una finalidad fiscal, cuando no la pura y simple defraudación.

He dedicado mi atención a este asunto en diversas ocasiones recientes, por lo que no tiene sentido que vuelva a detenerme en él. Quienes tengan curiosidad por mi análisis de la cuestión pueden leer lo que he escrito al respecto. Me limitaré, por ello, a esbozar la postura del Tribunal.

A falta de norma expresa en las Directivas UE sobre el tratamiento de las operaciones a que he hecho alusión, la doctrina jurisprudencial sobre el particular se puede resumir, no sin cierta dificultad, dados los múltiples matices que el TJUE ha introducido en sus sentencias, del modo siguiente:

- 1) Las operaciones sujetas al IVA (entregas de bienes y prestaciones de servicios) tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines e intenciones que tuvieran los sujetos pasivos, incluso aunque se hubieran llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico distinto. Más aun, resultan contrarias a las normas comunitarias las investi-

gaciones por parte de la Administración tributaria tendentes a determinar las intenciones que puedan tener los sujetos pasivos a la hora de realizar sus actividades empresariales.

2) Cada transacción económica debe ser considerada en sí misma y el carácter de una determinada operación en una cadena de entregas no puede modificarse por hechos anteriores o posteriores a ella. Además, el principio de neutralidad fiscal se opone a la diferenciación entre las operaciones por razón de sus defectos sustanciales o formales, o de su carácter lícito o ilícito, incluso aunque la nulidad resultase de un fraude en el IVA. Por ello, la calificación de censurable del comportamiento de un sujeto pasivo no implica, por sí mismo, una excepción a la aplicación del IVA.

3) Los sujetos pasivos no pueden verse afectados por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte sus operaciones, y sin su conocimiento, otra operación, anterior o posterior, sea constitutiva de un fraude al impuesto sobre el valor añadido. Ahora bien, cabe exigir a los sujetos pasivos la adopción de medidas razonables de aseguramiento de que no participan en un fraude fiscal, por lo que es posible denegar el derecho a deducir las cuotas soportadas cuando resultase acreditado, mediante datos objetivos, que aquellos sabían o deberían haber sabido que participaban en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

3.3. En los Impuestos Especiales

Como es de sobra conocido, dentro de los impuestos sobre determinados consumos, conocidos en nuestro ordenamiento desde antiguo con la denominación de Impuestos Especiales, existen unos armonizados (las accisas) y otros no armonizados. Por razones evidentes, solo nos preocuparemos de los primeros, que son esencialmente los impuestos sobre el tabaco, el alcohol y los hidrocarburos.

Estos impuestos tienen características peculiares provocadas por dos circunstancias, *una* que se trata de consumos que, al menos hasta ahora, han tenido una demanda rígida y *otra*, derivada en parte de la anterior, que suelen ser muy elevados. Estas características (y esto es lo que nos interesa destacar para nuestro objeto de examen) explican el hecho de que todas las operaciones que guardan relación con la fabricación y consumo de los productos sujetos exigen el cumplimiento de obligaciones formales muy estrictas, formalidades que, en algunos, casos, nuestro Tribunal Supremo ha considerado que son sustanciales, por lo que su incumplimiento tiene como consecuencia, bien la pérdida del status del que gocen, bien la imposición de sanciones. Podemos citar, a título de ejemplo, la Sentencia de 25 de octubre de 2010 (RJ 2010\7559) que consideró correcta la pérdida del tratamiento favorable de la venta del gasóleo agrícola por parte de una Cooperativa, porque no se había utilizado para ello ninguno de los medios de pago especiales establecidos al efecto.

A todo esto hay que añadir, para ciertos impuestos como son los que gravan el tabaco o el alcohol, la aparición de objetivos que no guardan relación con la pura y simple recaudación, sino con fines de carácter social, cosa por otra parte que ya preveía nuestra LGT de 1963, y que sigue presente en el artículo 2, 1 de la LGT vigente.

Con estas consideraciones previas, resulta fácil entender que se hayan suscitados algunos problemas sobre la proporcionalidad entre las medidas adoptadas en estos impuestos y las finalidades perseguidas. No he encontrado muchos pronunciamientos del TJUE, pero sí algunos que tiene interés mencionar.

La *primera sentencia* que citaremos es la STJUE de 15 de junio de 2006 (Asunto C- 494/04, *Heintz van Landewijck SARL*), que ya hemos examinado al estudiar el IVA, se planteó precisamente la transcendencia del incumplimiento de los requisitos formales en la exigencia de los impuestos especiales. Podemos recordar que se trataba de un caso en el que habían desaparecido las precintas que se colocan en las cajetillas sometidas a los impuestos sobre el tabaco y que constituyen la prueba de que estos impuestos han sido satisfechos.

El Tribunal concluyó lo siguiente:

1) No resulta contrario a las normas comunitarias *ni vulnera el principio de proporcionalidad* el hecho de que un Estado miembro (en este caso, Los Países Bajos) adopten un régimen legal que impida la devolución del importe de los impuestos especiales abonados, cuando las precintas fiscales han desaparecido antes de ser adheridas a las labores del tabaco.

2) Esta regla tiene como excepción el supuesto en que la desaparición sea imputable a un caso fortuito o a fuerza mayor y, por tanto, no haya podido demostrarse que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables.

3) Salvo en este último caso, el riesgo que conlleva la pérdida de las precintas fiscales debe recaer sobre el adquirente de las cajetillas.

La doctrina del TJUE que, en el fondo coincide con la de nuestro TS, no acaba de convencerme porque se olvida del carácter instrumental que tienen los requisitos de carácter formal. Estos requisitos tienen, a mi entender, la finalidad de hacer más fácil la prueba del pago efectivo de los impuestos especiales, o de impedir que se defrauden total o parcialmente, pero si esta prueba se consigue de otra manera su razón de ser ha desaparecido, por lo que su ausencia no debería tener la trascendencia que normalmente se le da. En el caso que nos ocupa, y dado que las precintas son efectos timbrados que se identifican perfectamente (por sus números de serie), y que además son suministrados por la Administración tributaria que, en no pocas ocasiones, exige incluso la identificación completa de quien las adquiere, hubiera sido relativamente sencillo, o al menos a mi me lo parece, averiguar si el impuesto especial había sido satisfecho, y en el caso de existir tal constancia, haber emitido unos duplicados, por ejemplo.

También guarda relación con la proporcionalidad de los requisitos exigidos para disfrutar de una determinada exención en los Impuestos especiales, aunque en este caso fuera paradójicamente para negarla, la *segunda sentencia* a citar, que es la de 9 de diciembre de 2010 (Asunto C-163/09, *Repertoire Culinaire Ltd*). En el caso se trataba de la aplicación de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letras e) y f) la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, que se aplica al vino de cocina, el oporto de cocina, y el coñac de cocina.

El Tribunal recordó que estas exenciones constituyen la regla general, que su denegación constituye una excepción, siempre que se persiga *garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y evitar fraudes, evasiones y abusos*, y que para ser justificable tal denegación deben invocarse elementos concretos, objetivos y comprobables que demuestren la existencia de un riesgo serio de que se produzcan el fraude, la evasión o el abuso.

En el supuesto concreto planteado, el Tribunal consideró que no tenían esta entidad los requisitos impuestos por la normativa nacional (se trataba del Reino Unido) analizada en el litigio principal (limitación de las personas que pueden presentar una solicitud de devolución, establecimiento de un plazo de cuatro meses para presentar dicha solicitud y fijación de un importe mínimo de devolución), aunque se remitió al órgano jurisdiccional nacional que conocía del litigio para que asumiera la responsabilidad de la resolución judicial que debía adoptarse, determinando, a partir de los elementos concretos, objetivos y comprobables de que dispusiera, si se daban las circunstancias que pueden justificar la denegación de la exención que hemos mencionado.

En fin, existen dos sentencias del TJUE que vinculan, siempre en el campo de los Impuestos especiales, el principio de proporcionalidad al cumplimiento de fines sociales, y no tanto a finalidades de tributación. Así, en las sentencias (dos) de 4 de marzo de 2010 (Asunto C-221/08, *Comisión versus Irlanda* y Asunto C-98/08, *Comisión versus Austria*) se consideró que estos dos Estados habían vulnerado las normas comunitarias por haber fijado un precio mínimo a determinadas labores de tabaco.

Tanto Irlanda como Austria alegaron que no habían vulnerado el principio de proporcionalidad al fijar estos precios mínimos porque no se podía demostrar que las medidas tributarias constituyeran por sí solas un medio suficiente para alcanzar el objetivo de protección de la salud pública y, porque, en su opinión, el efecto de estas medidas era incierto ya que los fabricantes pueden decidir absorber el incremento de los impuestos especiales, y porque un aumento de estos puede potenciar el contrabando.

El Tribunal contestó a estos argumentos señalando, en síntesis:

1) En relación con los productos del tabaco, la normativa fiscal constituye un instrumento importante y eficaz de lucha contra el consumo de estos productos y, por lo tanto, de protección de la salud pública (sentencia de 5 de octubre de 2006, *Valeško*, C-140/05, Rec. p. I-10025, apartado 58).

2) Los Estados miembros pueden, en especial, prohibir la venta de labores del tabaco a un precio inferior a la suma del precio del coste y del conjunto de los impuestos soportados, permitiendo al

mismo tiempo que dichos fabricantes e importadores se beneficien efectivamente de la ventaja competitiva derivada de eventuales precios de coste inferiores.

3.4. En los Impuestos aduaneros

Por último vamos a referirnos a algunas sentencias del TJUE que de un modo u otro han aplicado el principio de proporcionalidad para enjuiciar ciertos asuntos que tenían por objeto los Impuestos aduaneros.

La *primera sentencia* es la de 30 de abril de 1998 (Asuntos acumulados C-37/96 y C-38/96, *Sodiprem SARL y otras, y Roger Albert SA*). En los dos asuntos se enjuiciaba la corrección de la Decisión 89/688/CEE, del Consejo, 22 de diciembre de 1989, que permitía establecer unos tributos similares a los aduaneros, denominados *Octroi de mer* (literalmente "arbitrios de ultramar"), como medida de apoyo a las producciones locales que atraviesan dificultades relacionadas con su lejanía e insularidad (se trataba de derechos aplicables en los territorios franceses de ultramar), autorización que estaba sujeta a estrictos requisitos.

El Tribunal concluyó que el establecimiento de este tipo de derechos no podía ser generalizado, sino que debería someterse a requisitos estrictos para perturbar lo menos posible el funcionamiento del mercado común y, por lo tanto, para no alterar las condiciones de los intercambios comerciales en una medida contraria al interés común. Con estas premisas concluyó que:

- 1) La Decisión 89/688/CEE debe interpretarse en el sentido de que se opone a las exenciones que sean de carácter general o sistemático y que puedan, por tanto, suponer establecer de nuevo una exacción equivalente a un derecho de aduana.
- 2) Por el contrario, la Decisión autoriza las exenciones que sean necesarias, *proporcionadas*, determinadas con precisión y que cumplan los requisitos estrictos que se imponen en el apartado 3 de su artículo 2 (contribuir a fomentar o mantener una actividad económica en los departamentos de ultramar, dentro de una estrategia de desarrollo económico y social de cada uno de ellos).

La *segunda sentencia*, de 15 de junio de 1999 (C-394/97, *Sami Heinonen*) tuvo por objeto enjuiciar las limitaciones establecidas por las autoridades finlandesas a la importación de bebidas alcohólicas en régimen de viajeros. El Tribunal concluyó que *no era contrarias al principio de proporcionalidad* las normas que prohibían o restringían, por razones de moralidad pública, de orden público, de seguridad pública o de protección de la salud y de la vida de las personas, la importación de determinadas mercancías por viajeros procedentes de países terceros.

En particular, consideró que no eran incorrectas las normas destinadas a combatir las alteraciones del orden público vinculadas al consumo de alcohol, restringiendo, en función de la duración del viaje, la importación de bebidas alcohólicas por viajeros procedentes de países terceros.

La *tercera sentencia* que vamos a mencionar es la de 7 de diciembre de 2000 (C-213/99, *José Teodoro de Andrade*). El conflicto tenía su origen en unas normas del Derecho portugués que disponían que las mercancías almacenadas en régimen aduanero o en régimen libre serían puestas normalmente a la venta por las oficinas de aduanas cuando se hubieran rebasado los plazos de almacenamiento.

Tanto el Interesado como la Comisión, que se personó en el proceso, consideraron que la medida era contraria al principio de proporcionalidad porque creaba una presunción absoluta de que la venta de las mercancías era necesaria en todas las situaciones, lo que parecía desproporcionado en relación con la índole de la infracción que pretendía sancionar y con los intereses que se pretendía proteger.

Por el contrario, el Gobierno portugués se opuso señalando que, de acuerdo con su normativa, los propietarios de las mercancías podían solicitar su despacho si lo hacían dentro de un plazo de seis meses contados a partir de la sujeción de la mercancía al régimen de subasta pública, quedando las mercancías despachadas de esta forma sujetas al pago de todos los derechos y tributos que correspondiera, con un recargo del 5 por 100 de su valor.

El Tribunal dio la razón al Gobierno portugués, reconociendo su derecho a establecer unas sanciones específicas cuando no estén previstas en la normativa comunitaria, pero con la advertencia de que (apartado 19):

“...deben velar por que las infracciones de la normativa comunitaria sean sancionadas en condiciones de fondo y de procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares y que, en todo caso, confieran a la sanción un carácter efectivo, *proporcionado* y *disuasivo*”

Esta misma doctrina se puede observar en la *cuarta sentencia* que citaremos, de 12 de julio de 2001 (C-262/99, *Paraskevas Louloudakis*), aunque referida en este caso a la importación temporal de determinados medios de transporte.

El Tribunal, en este caso, hizo una referencia expresa al principio de proporcionalidad en estos términos (apartado 67):

“...en caso de no existir una armonización de la legislación comunitaria en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho comunitario y sus principios generales y, por consiguiente, *respetando el principio de proporcionalidad* (véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1992, Comisión/Grecia, antes citada, apartado 19, y la jurisprudencia citada; de 26 de octubre de 1995, Siesse, C-36/94, Rec. p. I-3573, apartado 21, y de 7 de diciembre de 2000, *De Andrade*, C-213/99, Rec. p. I-11083, apartado 20)”.

Como pueden observar, la última sentencia citada por el Tribunal es justamente la que acabamos de examinar hace un momento.

4. CONCLUSIÓN

¿Qué conclusiones podemos extraer de lo que hemos examinado hasta aquí? Si hemos de ser sinceros pocas que tengan una validez general o, para ser más exactos, unas que confirman lo que hemos indicado al inicio de estas páginas.

El principio de proporcionalidad es un concepto jurídico indeterminado y, como tal, no puede apreciarse su existencia más que a través del examen de cada caso contrario. Posiblemente para su determinación resulta mucho más útil el método inductivo típico del Derecho anglosajón que el deductivo propio del Derecho continental.

También hemos podido comprobar que el principio es apreciado inicialmente por el legislador o la Administración tributaria, pero quién determina su respeto o su vulneración en cada caso concreto es, en último término, el Poder judicial. La impresión general que deja el examen de los casos citados es que el principio es aplicado por los primeros con mucha mayor flexibilidad que el segundo, quizá porque, consciente o inconscientemente, el principio del que nos hemos ocupado entra en no pocas ocasiones en conflicto con el de eficacia, y en este conflicto este último principio es el que resulta preferido.

Por último, no queremos dejar de mencionar dos circunstancias. *Una*, que a los requisitos de carácter formal exigibles para aplicar un determinado régimen fiscal se les da muchas veces una relevancia que se nos antoja excesiva para la finalidad instrumental que tienen. Y *otra*, que el principio de proporcionalidad es preterido en no pocas ocasiones para intentar atajar conductas presuntamente evasoras. Como ya hemos dicho, el TJUE intenta, con una perseverancia que resulta plausible, lograr un equilibrio siempre difícil entre el respeto al principio en cuestión y el control de las conductas, no siempre legítimas, de los sujetos implicados. Sus decisiones en torno al derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en las tramas ciertas o presuntas de defraudación del tributo son un paradigma de lo que apuntamos.

COMUNICACIONES

¿Se encuentran obligados los Estados miembros a facilitar a los ciudadanos vías efectivas destinadas a articular su derecho a la reparación de los daños y perjuicios sufridos?*

JUAN CALVO VÉRGEZ
(Universidad de Extremadura)

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ALCANCE DE LA RECIENTE DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO RELATIVA A LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR POR INFRACCIÓN DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO. 3. ¿QUEDAN OBLIGADOS LOS ESTADOS MIEMBROS A FACILITAR A LOS CIUDADANOS VÍAS EFECTIVAS DESTINADAS A ARTICULAR SU DERECHO A LA REPARACIÓN DE LOS DAÑOS Y PERJUICIOS SUFRIDOS?.

1. INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente el principio de responsabilidad del Estado-Legislador en el ámbito de la Unión Europea ha sido elaborado de una forma eminentemente jurisprudencial, al considerarse inherente al sistema de Tratados que constituye el cimiento de su arquitectura institucional¹. Ahora bien conviene tener presente que dicho principio jurisprudencial tiene su punto de partida en el antiguo art. 5 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (actual art. 10 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), de conformidad con el cual “*Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión. Los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado*”. queda consagrado así un verdadero derecho de reparación que constituye el corolario necesario del efecto directo reconocido a las disposiciones comunitarias cuya infracción da lugar al daño causado.

El fundamento del reconocimiento a la responsabilidad del Estado respecto a las violaciones del Derecho Comunitario se ha sustentado en los principios de eficacia y primacía de aquél. El primero de ellos (principio de eficacia) se encuentra referido al hecho de que la normativa interna no debe hacer imposible o excesivamente difícil la efectividad de los derechos reconocidos por el Derecho Comunitario². Por su parte el principio de primacía del Derecho Comunitario se concreta en la prevalencia de dicho cuerpo jurídico sobre la normativa interna³.

* La presente Comunicación se enmarca en el Proyecto de Investigación “La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común” (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. JUAN CALVO VÉRGEZ.

¹ Así, por ejemplo, cabría citar, entre otras, las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 19 de noviembre de 1991 (Ass. C-6/90 y C-9/90, *Francovich y otros*), de 5 de marzo de 1996 (Ass. C-46/93 y C-48/93, *Brasserie du pêcheur y Factortame*) y de 24 de marzo de 2009 (As. C-445/06, *Danske Slagterier*). En todas ellas se admite expresamente y a resultas del efecto directo del ordenamiento comunitario, la responsabilidad del Estado por actos del legislador contrarios a aquél, reconociendo el derecho a una indemnización que repare el daño sufrido y que podría llegar a abarcar el lucro cesante sin limitación alguna en el tiempo ni a los daños posteriores a la sentencia que declare la vulneración del Derecho Comunitario por la norma nacional.

² A tal efecto tradicionalmente la doctrina jurisprudencial del TJUE se ha referido a la responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia de una violación del Derecho Comunitario.

³ Véanse a este respecto y con carácter general, entre otros, los trabajos de GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La responsabilidad de la Administración española por daños causados por infracción del Derecho Comunitario”, *Gaceta Jurídica de la CEE*, núm. 69, 1987, págs. 2 y ss. y “La ampliación de la competencia de las jurisdicciones contencioso-administrativas nacionales por obra del Derecho Comunitario. Sentencia Borelli de 3 de diciembre de 1992 del Tribunal de Justicia y el art. 5 del TCEE”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 78, 1993, págs. 134 y ss., MUÑOZ MACHADO, S., “La formación de un Derecho Común de la responsabilidad civil extracontractual del Estado en el sistema comunitario europeo”, *Revista Colex*, núm. 1, págs. 44 y ss., CANGA FANO, “La responsabilidad extracontractual de las Instituciones comunitarias”, *Noticias de la CEE*, núm. 178,

Por otra parte, y con carácter general, frente a un concreto incumplimiento de Derecho de la Unión reconocido en un pronunciamiento del TJUE el Estado infractor queda obligado a suprimir con efectos retroactivos las consecuencias derivadas de dicho incumplimiento, salvo que el propio Tribunal decidiese, de manera expresa, limitar los efectos en el tiempo de la sentencia. Dentro del ámbito tributario lo anterior implica el derecho a obtener la devolución de las cantidades ingresadas de acuerdo con la normativa interna incompatible con el Ordenamiento comunitario. A tales efectos el contribuyente podrá hacer uso de diversas vías.

Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que el acto de aplicación del tributo basado en la normativa infractora no haya devenido firme los no residentes afectados podrán solicitar la restitución de la cantidad ingresada (junto con los intereses de demora) a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos establecido en el art. 221 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), sin perjuicio de la posibilidad de interponer recurso de reposición (art. 222 LGT) y reclamación económico-administrativa (art. 226 LGT). Como es lógico a estos efectos habrá que tener en cuenta el plazo de prescripción del derecho de devolución, que es de cuatro años a contar desde el día en que se produjo el ingreso indebido. Y, en el supuesto de que el acto en cuestión hubiese devenido firme, el contribuyente podrá acudir al instituto de la revocación, que sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción del derecho a la devolución, el cual no empezará a correr hasta que se haya realizado el ingreso, debiendo tomarse en consideración a este respecto el plazo para presentar la declaración del periodo impositivo de que se trate. Y, habiéndose efectuado el ingreso en un momento posterior, ya sea como consecuencia de un aplazamiento o de la suspensión de la ejecución, será dicho momento el que deba tenerse en cuenta a efectos de la determinación del *dies a quo*.

Tres son los requisitos que resultan exigibles para que los particulares tengan derecho a indemnización por parte del Estado como consecuencia de la violación que éste haya realizado del Derecho Comunitario. En primer lugar, la norma del Derecho de la Unión Europea ha de conferirles un derecho. La norma jurídica infringida ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares, lo que afecta, no ya sólo a las normas dotadas de efecto directo, sino también a cualesquiera otras que sean completas y jurídicamente perfectas que establezcan obligaciones claras y precisas no subordinadas o condicionadas en su ejecución o afectos a la intervención de ningún acto posterior, no dejando a los Estados miembros poder discrecional a la hora de ejecutarlas.

En segundo término, la violación de la norma ha de estar suficientemente caracterizada⁴. En líneas generales se trata de un concepto indeterminado y valorativo a resultas del cual el Estado miembro, en el ejercicio de su potestad normativa (la cual presentará un carácter más o menos amplio en virtud del grado de discrecionalidad del que goza el Estado en la transposición del ordenamiento comunitario), ha de infringir de forma manifiesta y grave los límites impuestos para su correcta ejecución.

Y, por último, ha de existir una relación de causalidad directa entre la violación y el perjuicio producido. En efecto, tal y como precisó el TJUE, entre otras, en su Sentencia de 30 de marzo de 2006, ha de concurrir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño antijurídico de quienes hayan resultado perjudicados. Dicho nexo causal al que nos referimos habrá de ser verificado por los órganos jurisdiccionales.

En todo caso, y con independencia de lo anterior, al objeto de poder hacer plenamente eficaz la responsabilidad del Estado-legislador por la violación del Derecho Comunitario la doctrina del Tribunal de Justicia de Luxemburgo no se ha quedado únicamente en el aspecto sustantivo de la responsabilidad,

1999, págs. 27 y ss., FERNÁNDEZ GARCÍA y SERRANO SORAO, "Responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho Comunitario", *Noticias de la CEE*, núm. 156, 1998, págs. 94 y ss., COBREROS MENZOZA, *Incumplimiento del Derecho Comunitario y responsabilidad del Estado*, Madrid, 1995, págs. 43 y ss., DÍAZ ABAD, "La responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho Comunitario en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 178, 1999, págs. 31 y ss., GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, "La responsabilidad del Estado español por incumplimiento del Derecho Comunitario", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 147, 1997, págs. 9 y ss., ORDOÑEZ SOLÍS, "Incumplimiento de Directivas, responsabilidad del Estado y derecho a indemnización de particulares", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 150, 1997, págs. 91 y ss., VILA COSTA, "El régimen jurídico de las sanciones por infracciones a normas comunitarias", *Revista de Instituciones Europeas*, núm. 3, 1993, págs. 43 y ss. MATA SIERRA, M.^a T., *La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1997 y MATA SIERRA, M.^a T. y BLASCO DELGADO, C., "Responsabilidad patrimonial de la Administración en el ámbito tributario", en la obra colectiva *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, págs. 715 y ss.

⁴ Acerca del alcance de este segundo requisito véase, entre otros, el trabajo de CASADEVALL, J., "La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador por infracción del Derecho de la Unión en materia tributaria: la STS de 17 de septiembre de 2010", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2011, pág. 11.

sino que ha ido más allá del ámbito estrictamente material de la misma, dadas las exigencias derivadas del principio de eficacia, en su consideración de instrumento dirigido a asegurar de formas efectiva y eficaz el derecho del perjudicado a ser indemnizado. Y, a tal efecto, se exige de la normativa interna procesal (no material) que regula el procedimiento para reclamar la responsabilidad del Estado-Legislador el cumplimiento de dos principios básicos: el principio de equivalencia y el principio de efectividad. Mientras el primero de ellos implica 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 interna⁵, el principio de efectividad supone que las normas internas de procedimiento no pueden configurarse de forma tal que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización.

Como seguramente se recordará la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, a través de su Disposición Adicional Primera, procedió a regular la responsabilidad por incumplimiento de las normas de Derecho Comunitario, generalizando la regulación ya presente en parte de la normativa sectorial. De conformidad con lo señalado en la citada Disposición las Administraciones Públicas y cualesquiera otras entidades integrantes del Sector público que, en el ejercicio de sus competencias, incumplieran obligaciones derivadas de normas del derecho de la Unión Europea, dando lugar a que el Reino de España sea sancionado por las instituciones europeas asumirán, en la parte que les sea imputable, las responsabilidades que se devenguen de tal incumplimiento, de conformidad con lo previsto en esta disposición y en las de carácter reglamentario que, en desarrollo y ejecución de la misma, se dicten.

Precisaba asimismo la citada Disposición en su apartado segundo que el Consejo de Ministros, previa audiencia de las Administraciones o entidades afectadas, será el órgano competente para declarar la responsabilidad por dicho incumplimiento y acordar, en su caso, la compensación de dicha deuda con las cantidades que deba transferir el Estado a la Administración o entidad responsable por cualquier concepto, presupuestario y no presupuestario. En dicha resolución que se adopte se tendrán en cuenta los hechos y fundamentos contenidos en la resolución de las instituciones europeas, se recogerán los criterios de imputación tenidos en cuenta para declarar la responsabilidad, y se acordará la extinción total o parcial de la deuda, procediéndose a la publicación de dicho acuerdo en el Boletín Oficial del Estado⁶.

Por último la referida Disposición habilitaba al Gobierno para desarrollar reglamentariamente lo establecido al efecto, procediendo a regular las especialidades que resultasen aplicables a las diferentes Administraciones Públicas y entidades.

Desde nuestro punto de vista a través de la adopción de la citada regulación lo que perseguía el Gobierno era no pagar los excesos económicos de las autonomías. En base a ello se establecía que aquellas Administraciones y Entes públicos que incumpliesen normas del Derecho de la Unión Europea habrían de asumir el pago de las sanciones que le fuesen impuestas al Estado español por esas infracciones. Esta fórmula –que ya se introdujo en la transposición de la Directiva de Servicios– no sólo se refiere a las sanciones por ayudas públicas ilegales a empresas o infracciones de directivas. Además, también blindaba al Estado frente a los incumplimientos futuros de los compromisos del déficit regional o local, ya que la UE pretende articular un régimen sancionador –más duro que el actual, y vinculante– para los países que superen el tope exigido.

2. ALCANCE DE LA RECIENTE DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO RELATIVA A LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR POR INFRACCIÓN DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

Como es sabido de un tiempo a esta parte el Tribunal Supremo (TS) ha tenido ocasión de referirse a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho Comunitario a través de numerosos pronunciamientos.

⁵ Así se encargó de precisarlo el TJUE, entre otras, en sus Sentencias de 30 de septiembre de 2003 (As. C-224/01, *Köbler*) y de 13 de marzo de 2007 (As. C- 524/04, *Tests Claimants in the Thin Cap Group Litigation*).

⁶ Téngase presente a este respecto que, dentro de nuestro Derecho interno, la vía principal existente para reclamar la responsabilidad patrimonial derivada de la infracción del ordenamiento comunitario es la acción de responsabilidad, la cual podrá dirigirse bien al Consejo de Ministros (tratándose de una normativa estatal) o ante el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma correspondiente (en el caso de legislación regional).

Así, por ejemplo, señaló el Alto Tribunal en su Sentencia de 17 de septiembre de 2010 que la responsabilidad del Estado miembro se produce y es exigible por la vulneración del Derecho Comunitario, con independencia del órgano del mismo autor de la acción u omisión causante del incumplimiento, incluso en los casos en los que lo haya sido un legislador nacional. El principio conforme al cual los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho Comunitario que les sean imputables es aplicable cuando el incumplimiento reprochado sea atribuido al legislador nacional⁷.

En el recurso jurisdiccional que dio lugar a la presente sentencia el Tribunal Supremo elevó cuestión prejudicial sobre la legalidad comunitaria de esta su propia jurisprudencia. En el litigio principal, la recurrente Transportes Urbanos instó la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador dentro del plazo de un año desde que se dictó la STJUE de 6 de octubre de 2005 (As. C-204/03), que declaró la incompatibilidad con la Sexta Directiva de la limitación del carácter deducible del IVA correspondiente a subvenciones recibidas establecida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). En este caso el sujeto pasivo que había soportado IVA que no se podía deducir en los ejercicios fiscales de 1999 y 2000 no había instado la rectificación de las correspondientes autoliquidaciones y, en el momento de presentar la reclamación de responsabilidad patrimonial el tributo ya había prescrito⁸. El Consejo de Ministros, invocando las SSTs de 29 y 24 de mayo de 2005 desestimó la reclamación presentada, deduciendo el interesado recurso jurisdiccional ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, que decidió suscitar la cuestión prejudicial sobre la validez de su propia jurisprudencia citada como fundamento jurídico de la resolución administrativa desestimatoria.

La cuestión prejudicial se resolvió con la STJUE de 26 de enero de 2010, de extraordinaria trascendencia, al dejar expedita una vía procesal para la exacción de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por infracción comunitaria, que el Tribunal Supremo había arrumbado, reservándola exclusivamente para la depuración de los efectos económicos de vicios de inconstitucionalidad.

Los Estados miembros no pueden liberarse de la mencionada responsabilidad ni invocando el reparto interno de competencias y responsabilidades entre las entidades existentes en su ordenamiento jurídico interno ni alegando que la autoridad pública autora de la violación del Derecho Comunitario no disponía de las competencias, conocimientos o medios necesarios. En cuanto a los requisitos exigidos para dar lugar a indemnización en virtud de dicha responsabilidad del Estado miembro, el TJUE ha venido desarrollando una doctrina señalando que dependen de la naturaleza de la violación del Derecho Comunitario que origine el perjuicio causado, precisando que cuando un Estado miembro incumple la obligación que le incumbe de adoptar todas las medidas necesarias para conseguir el resultado prescrito por una Directiva, la plena eficacia de esa norma de Derecho Comunitario impone un derecho a indemnización siempre y cuando concurren tres requisitos: que el resultado prescrito por la Directiva implique la atribución de derechos a favor de particulares; que el contenido de estos derechos pueda ser identificado basándose en las disposiciones de la Directiva; y que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las personas afectadas.

La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador determina que la infracción del Derecho de la Unión, –no sólo por contravención de las libertades comunitarias, sino también por su inaplicación, o

⁷ Acerca del alcance del presente pronunciamiento véase DE JUAN CASADEVALL, J., “La responsabilidad patrimonial del estado-legislador por infracción del derecho de la unión en materia tributaria: la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2011.

⁸ Concretamente se solicitaba una devolución de ingresos indebidos correspondientes al IVA por estimar que la legislación española había transpuesto de manera incorrecta la antigua Sexta Directiva en materia de subvenciones, cursándose así una solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada en su día en base a los siguientes fundamentos jurídicos. En primer lugar, que la regla establecida en el párrafo segundo del apartado Uno del art. 102 de la LIVA, en su redacción otorgada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que motivó la reducción del importe del IVA deducible con el único argumento de la percepción de una serie de subvenciones, resultaba incompatible con la antigua Sexta Directiva comunitaria, al no estar recogida ni en sus principios ni en su articulado una habilitación con la finalidad de introducir tal regla limitativa. En segundo término, que la Comisión Europea consideraba tal limitación como una previsión contraria al Tratado, motivo por el cual había decidido abrir un procedimiento de infracción contra España e interponer una demanda ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo. En tercer lugar que, sobre la base de la primacía del Derecho Comunitario y de su aplicación directa en casos de transposición defectuosa a la normativa nacional debía estimarse que, en aplicación del art. 17 de la antigua Sexta Directiva, resultaba improcedente la aplicación de la regla de prorrateo por parte del solicitante; y, finalmente, que había de procederse a la devolución de unos ingresos que resultaban excesivos.

por la inexistente, defectuosa o extemporánea transposición de Directiva comunitaria– genera el deber de reparación del daño antijurídico irrogado. Se reconoce así el principio de responsabilidad patrimonial del Estado, como “pieza cierre del sistema” que subviene las deficiencias que plantea la tutela de los derechos subjetivos derivados del ordenamiento comunitario⁹.

En el concreto supuesto analizado por el Tribunal concurrían el conjunto de requisitos citados y, especialmente, el segundo de ellos, que representa el más difícil de precisar, ya que Sentencias como la del TJUE de 6 de octubre de 2005 dejan pocas opciones para justificar la postura del Estado, al señalar que en este caso no existía incertidumbre en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión, afirmación que por lo demás resulta del examen de las mismas susceptible de efectuarse en la citada Sentencia y que pone de manifiesto que la regla de prorrata de la deducción establecida en el art. 19 de la Directiva viene referida al art. 17.5 de la misma, es decir, a los sujetos pasivos mixtos y es a ellos a los que va referida la facultad de los Estados miembros para introducir en el denominador la cuantía de subvenciones no enunciadas en el art. 11.1 .a).

El margen de apreciación del Estado al efecto es muy reducido y no se justifica por error en la interpretación del precepto, acudiendo a la finalidad de la antigua Sexta Directiva, que no permite alterar sus previsiones en perjuicio de los contribuyentes. Menos justificación tiene la introducción de la regla especial del art. 104 de la Ley 37/1992, que introduce un criterio de deducción, también en perjuicio del contribuyente, sin apoyo alguno en la normativa comunitaria, que se ve alterada limitando el derecho a deducción establecido. Tal planteamiento del Estado, cuya voluntariedad e intencionalidad se refleja en sus propias alegaciones que tratan de justificar la opción adoptada, no puede atribuirse, por lo tanto, a una incertidumbre objetiva e importante de la normativa comunitaria, como se señala en la Sentencia, ni aparece provocada por la actitud de alguna Institución comunitaria que haya podido contribuir a ello.

Tal y como afirmó el TS en el presente pronunciamiento *“El reconocimiento de principio de responsabilidad patrimonial del Estado constituye una cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho Comunitario y los ordenamientos nacionales al garantizar la plena eficacia del ordenamiento comunitario y la tutela judicial efectiva de los particulares, al ver reparados los perjuicios que les causa la infracción o incumplimiento del Derecho Comunitario por parte de las autoridades nacionales”*.

Por otra parte se ha de recordar que existían precedentes jurisprudenciales del propio Tribunal de Justicia sobre el alcance de las limitaciones del derecho de deducción en sentido radicalmente distinto al sostenido por el Gobierno español y que los poderes públicos nacionales tenían el deber de conocer. Así, en la STJUE de 21 de septiembre de 1988 (*Comisión/Francia*, As. C-50/87) se había sostenido que las limitaciones del derecho de deducción sólo se permiten en los casos previstos expresamente por la antigua Sexta Directiva y que toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, por lo que sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva y en la STJUE de 8 de noviembre de 2001 (*Comisión/Países Bajos*) expresa y taxativamente se dijo que, aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por antigua la Sexta Directiva tales como la neutralidad del Impuesto, dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella.

En resumen, habiéndose originado unos daños ocasionados por la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado derivada del incumplimiento de las obligaciones previstas en el art. 17, apartados 2 y 5 de la antigua Sexta Directiva en materia de IVA resulta procedente la aplicación, por el principio de equivalencia, de la doctrina del TS sobre la responsabilidad del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución Española a los casos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario. Y ello sobre la base de que la antigua Sexta Directiva confería el derecho a la deducción del IVA soportado sin más excepciones o limitaciones que las establecidas en ella, limitando dicho derecho la Ley 37/1992 a través de la aplicación de la regla de la prorrata.

⁹ Véase en este sentido SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “IVA, violación del Derecho de la UE y responsabilidad patrimonial del Estado”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1, 2011.

Tiene lugar así una infracción suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario, concurriendo además una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que tal relación de causalidad se rompa por el hecho de que el reclamante no agotase los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada. Y, tal y como concluye el Tribunal, la indemnización a percibir deberá comprender el importe de lo indebidamente ingresado a la Hacienda Pública y los intereses legales de la cantidad a devolver desde que se efectuó la reclamación administrativa hasta la fecha de notificación de la sentencia.

Declaró así el Alto Tribunal a través del presente pronunciamiento la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración de Derecho Comunitario, al haber introducido en la normativa española una limitación al derecho a la deducción del IVA soportado por los particulares, no contemplada en la Sexta Directiva 77/388/CEE. Declara pues el Tribunal la vulneración del Derecho Comunitario, habiéndose producido la impugnación del Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se desestimaba la solicitud de indemnización de los pagos del IVA correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000, habiéndose producido una limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a los bienes y servicios financiados mediante subvenciones, con infracción de la Sexta Directiva en materia de IVA.

De conformidad con lo señalado por el Tribunal la aplicación de la regla de prorrata a los sujetos pasivos totales del Impuesto no estaba contemplada en el art. 17.5 de la antigua Sexta Directiva, que limita dicha regla a los sujetos pasivos mixtos del Impuesto. Desde un punto de vista estrictamente procesal la Sentencia reconoce la posibilidad de resarcirse del pago de tributos contrarios a la normativa comunitaria, por defectuosa transposición de la misma, homologando el vicio de ilegalidad comunitaria a efectos del ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial. Tiene lugar, además, el reconocimiento de un nuevo título de imputación de responsabilidad patrimonial: la infracción del Derecho Comunitario. De cara a la viabilidad de la acción de responsabilidad deben aplicarse los requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria. Ahora bien no quiere decirse con ello que el deber de reparación haya de condicionarse a la existencia de culpa la cual, tal y como se afirmaría posteriormente en la Sentencia del Alto Tribunal de 23 de diciembre de 2010 (a la que posteriormente tendremos ocasión de referirnos), *“va más allá de la violación suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario. En efecto, imponer un requisito suplementario de tal naturaleza equivaldría a volver a poner en entredicho el derecho a indemnización que tiene su fundamento en el ordenamiento jurídico comunitario”*¹⁰.

A través de la citada Sentencia del TS de 23 de diciembre de 2010 se admitió el valor de la doctrina del TJUE a la que se atribuye el valor de “cosa interpretada”, modificándose la jurisprudencia anterior

¹⁰ El origen de la citada Sentencia se sitúa en una desestimación de una reclamación instada por la recurrente por responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a unas subvenciones percibidas en los ejercicios 2001 y 2002, fundamentándose aquélla en el incumplimiento por parte del Estado español de las obligaciones que le incumbían en esta materia en virtud del Derecho Comunitario y, más precisamente, al amparo de lo dispuesto en los arts. 17.2 y .5 y 19 de la antigua Directiva 77/388/CEE. Como ya se ha venido señalando reiteradamente a lo largo de la presente obra la infracción del Derecho Comunitario declarada en la conocida Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 determinó la incompatibilidad con la normativa comunitaria de la limitación del carácter deducible del IVA correspondiente a subvenciones recibidas. A pesar de haberse solicitado la correspondiente declaración de responsabilidad patrimonial dentro del plazo de un año a contar desde que se dictó la Sentencia del TJUE el Consejo de Ministros, invocando lo señalado en sus Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, estimó que no existía en el presente caso nexo causal alguno entre el daño patrimonial invocado y el acto del legislador, desestimando a tal efecto la reclamación presentada. La cuestión prejudicial se planteó como consecuencia de un supuesto que se dirimía en la Sentencia del Alto Tribunal de 17 de septiembre de 2010 relativa a un caso análogo en relación con el cual el Consejo de Ministros desestimó la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador fundamentada nuevamente en la consideración de las limitaciones existentes en las deducciones ejercitables en los supuestos de subvenciones respecto de un sujeto pasivo que había soportado un IVA que no se podía deducir en los ejercicios fiscales de 1999 y 2000, al estimarse que no había instado la rectificación de las correspondientes autoliquidaciones y que, en el momento de presentar la reclamación de responsabilidad patrimonial, el tributo ya había prescrito. Se solicitó así el planteamiento de cuestión prejudicial a los efectos de que el Tribunal de Justicia de Luxemburgo se pronunciara sobre si el principio de equivalencia enunciado por éste resultaba compatible con la doctrina jurisprudencial en la que se apoyaba el Consejo de Ministros (SSTS de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005) fundamentada en la existencia de una diferencia de trato para los supuestos de infracción del Derecho Comunitario y para los de inconstitucionalidad de una norma, a los únicos efectos de negar la existencia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por violación del Derecho Comunitario. Concretamente la cuestión prejudicial planteada fue la siguiente: *“¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina por el Tribunal Supremo del Reino de España en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 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 Comunitario?”*.

y extendiéndose la responsabilidad patrimonial del Estado legislador que se venía reconociendo para los supuestos de inconstitucionalidad a los casos de vulneración del ordenamiento comunitario. En el concreto supuesto analizado por el TS se produjo una infracción suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario, al haberse vulnerado por el Estado, en el ejercicio de su potestad normativa, de manera manifiesta y grave, los límites impuestos al ejercicio de sus facultades. Se trató por tanto de una vulneración suficientemente caracterizada, ya que los pronunciamientos del Tribunal dejaban escasas opciones para justificar la conducta del Estado, al señalar que en este caso no existía incertidumbre en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión, afirmación que resulta del examen de las mismas que se efectuó en la Sentencia y que puso de manifiesto que la regla de prorrata de la deducción establecida en el art. 19 de la Directiva venía referida al art. 17.5 de la misma, es decir, a los sujetos pasivos mixtos, siendo a ellos a quien iba referida la facultad de los Estados miembros para introducir en el denominador la cuantía de subvenciones. Tal y como se afirma en la Sentencia *“El margen de la apreciación del Estado al efecto es muy reducido y no se justifica por error en la interpretación del precepto, acudiendo a la finalidad de la Sexta Directiva, que no permite alterar sus previsiones en perjuicio de los contribuyentes. Menos justificación tiene la introducción de la regla especial del art. 104 de la Ley 37/1992, que introduce un criterio de deducción, también en perjuicio del contribuyente, sin apoyo alguno en la normativa comunitaria, que se ve alterada limitando el derecho a deducción establecido. Tal planteamiento del Estado, cuya voluntariedad e intencionalidad se refleja en sus propias alegaciones que tratan de justificar la opción adoptada, no puede atribuirse, por lo tanto, a una incertidumbre objetiva e importante de la normativa comunitaria, como se señala en la sentencia, ni aparece provocada por la actitud de alguna Institución comunitaria que haya podido contribuir a ello”*¹¹.

La valoración del alcance de la infracción, atendiendo a la definición de la situación por las normas comunitarias y a la justificación por el Estado de la opción legislativa adoptada, conducen al Tribunal a estimar concurrente este requisito de vulneración suficientemente caracterizada. Tal y como se afirma en la Sentencia *“El margen de apreciación del Estado al efecto es muy reducido y no se justifica por error en la interpretación del precepto, acudiendo a la finalidad de la Sexta Directiva, que no permite alterar sus previsiones en perjuicio de los contribuyentes. Menos justificación tiene la introducción de la regla especial del art. 104 de la Ley 37/1992, que introduce un criterio de deducción, también en perjuicio del contribuyente, sin apoyo alguno en la normativa comunitaria, que se ve alterada limitando el derecho a deducción establecido. Tal planteamiento del Estado, cuya voluntariedad e intencionalidad se refleja en sus propias alegaciones que tratan de justificar la opción adoptada, no puede atribuirse, por lo tanto, a una incertidumbre objetiva e importante de la normativa comunitaria, como se señala en la sentencia, ni aparece provocada por la actitud de alguna institución comunitaria que haya pedido contribuir a ello”*.

Por otra parte a juicio del TS existía una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que dicha relación de causalidad pudiera llegar a estimarse vulnerada por la circunstancia de que el reclamante no hubiera agotado los recursos administrativos o judiciales existentes frente a la liquidación tributaria practicada. Se admite pues en nuestro Derecho interno un nuevo supuesto de responsabilidad patrimonial por vulneración del ordenamiento comunitario para cuyo reconocimiento resulta exigible que se cumplan los requisitos fijados por el TJUE a lo largo de una constante doctrina jurisprudencial¹².

De acuerdo con los principios de equivalencia y de efectividad, el mismo criterio interpretativo aplicable a la responsabilidad del Estado legislador por vulneración de la Constitución debe ampliarse a los casos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario. En palabras del TS *“Este reconocimiento (...) constituye una cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho Comunitario y los ordenamientos nacionales al garantizar la plena eficacia del ordenamiento comunitario y la tutela judicial efectiva de los particulares, al ver reparados los perjui-*

¹¹ Acerca del alcance de la citada Sentencia véase MATA SIERRA, M.^a T., “Responsabilidad patrimonial del Estado en materia tributaria por infracción del ordenamiento comunitario (a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010)”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 325, 2012, págs. 165 y ss.

¹² Coincidimos en este sentido con MATA SIERRA, M.^a T., “Responsabilidad patrimonial del Estado en materia tributaria por infracción del ordenamiento comunitario (a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010)”, *ob. cit.*, pág. 172, cuando afirma que *Con esta jurisprudencia se abre para los particulares una nueva vía procesal que les permite resarcirse del pago de tributos contrarios a la normativa comunitaria, cauce que les faculta para ejercer en este caso, como venía ocurriendo en el supuesto de normas declaradas inconstitucionales, una acción de responsabilidad patrimonial.*

cios que les causa la infracción o incumplimiento del Derecho Comunitario por parte de las autoridades nacionales”.

Admitía en consecuencia el TS que la no impugnación administrativa y judicial del acto aplicativo de la norma contraria al Derecho Comunitario no rompe el nexo causal exigido por la propia jurisprudencia comunitaria para la declaración de la responsabilidad patrimonial ya que, no admitiéndose dicha ruptura en los casos de actos de aplicación de leyes inconstitucionales (en los que, como ya se ha señalado, no resulta preciso el agotamiento de los recursos administrativos y jurisdiccionales para el ejercicio de la acción de responsabilidad), tampoco debe aceptarse en el supuesto de infracción del ordenamiento comunitario¹³.

Destacó no obstante el hecho de que nada se señalase en la citada Sentencia acerca de la problemática del plazo de prescripción para el ejercicio de la acción de responsabilidad, ni de la determinación del *dies a quo* para el cómputo del plazo prescriptivo. *A priori*, al amparo del necesario respeto a los principios de equivalencia y efectividad habrá de procederse a la aplicación del plazo de un año previsto en el art 142.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. El problema reside en la determinación del *dies a quo* que el citado precepto legal vincula a la producción del hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo.

Recuérdese a este respecto que, tal y como hemos tenido ocasión de precisar, el TJUE afirmó en su Sentencia de 26 de enero de 2010 que la reparación del daño antijurídico no está subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción. Como ya se ha indicado la citada Sentencia, fundamentándose en los principios de equivalencia y de efectividad, enervó la doctrina jurisprudencial que, hasta dicha fecha, había sido elaborada por el Tribunal Supremo, al estimarla contraria al Derecho Comunitario obligando, a los efectos de la posible exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador, a tratar de la misma forma los supuestos de vulneración del ordenamiento comunitario y los de vulneración de la Constitución.

En este sentido cabría plantearse la posibilidad de vincular el inicio del cómputo prescriptivo a la existencia de una declaración de incompatibilidad comunitaria, ya sea una sentencia del TJUE, una Decisión de la Comisión o cualquier otro acto de trámite indicativo de la antijuricidad comunitaria, sin perjuicio de que el propio interesado, en cualquier momento. Dicho de otro modo, se trataría de vincular el inicio del cómputo del plazo prescriptivo a la existencia de una declaración de incompatibilidad comunitaria (ya se trate de una Sentencia del TJUE o de una Decisión de la Comisión), o bien cualquier otro acto de trámite indicativo de la antijuricidad comunitaria, al margen de que el propio interesado, en cualquier momento, pueda estimar que un acto o disposición estatal contraviene el ordenamiento comunitario, iniciando a tal efecto el expediente de responsabilidad patrimonial. Y en virtud del principio de primacía del Derecho Comunitario, pueda entender que un acto o disposición estatal contraviene el ordenamiento comunitario, iniciándose el expediente de responsabilidad patrimonial¹⁴.

Sin lugar a dudas la trascendencia de la Sentencia del TS en nuestro ordenamiento ha sido notable. Piénsese que, con anterioridad, el Alto Tribunal había limitado la figura de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador a la indemnización de aquellos daños derivados de la aplicación de leyes declaradas inconstitucionales, llegando a descartar, en sus Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005, que dicha doctrina resultase aplicable en supuestos de leyes o disposiciones nacionales que hubiesen sido contrarias al ordenamiento comunitario al estimar que, al amparo de la propia eficacia directa del Derecho Comunitario, el ciudadano quedaba facultado para argumentar

¹³ Concretamente, y por lo que respecta al supuesto de hecho planteado, en opinión del TS no constituía obstáculo alguno para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial por la recurrente el hecho de que en su momento éste no impugnara las liquidaciones tributarias relativas al IVA en las que se había aplicado la regla de prorrata posteriormente declarada contraria al Derecho Comunitario por la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005. Se admitía así la posibilidad de juzgar si, en el concreto supuesto del que se tratase, existiese responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho Comunitario derivándose de ésta, en su caso, la obligación de indemnizar.

¹⁴ Véase a este respecto la STS de 14 de julio de 2010, a través de la cual se analizaba un supuesto de ilegalidad comunitaria de la limitación estatal al derecho de deducción en el IVA, y en la que el Alto Tribunal rechazó la prescripción aducida por la Abogacía del Estado estimando que, con independencia de que el *dies a quo* deba situarse en la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia de 6 de octubre de 2005, el plazo podrá interrumpirse por el previo procedimiento de devolución de ingresos indebidos promovido por el reclamante.

dicha oposición ante un tribunal nacional¹⁵. Se había suscitado pues la duda de si dicha restricción resultaba o no conforme al Derecho Comunitario y, más precisamente, al principio de equivalencia configurado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de conformidad con el cual los Estados miembros se hallan obligados a otorgar a la vulneración del ordenamiento comunitario un tratamiento idéntico al recibido como consecuencia de la vulneración de su sistema de fuentes.

Con posterioridad a la aparición del citado pronunciamiento el TS procedió a resolver todos aquellos casos que planteaban la misma cuestión en términos de responsabilidad patrimonial, admitiendo el valor de la doctrina del TJUE, modificando su jurisprudencia y extendiendo la responsabilidad patrimonial del Estado legislador a todos aquellos supuestos de vulneración del ordenamiento comunitario.

Así, mediante Sentencia de 3 de diciembre de 2010, el TS procedió a sentar jurisprudencia respecto de la acción de responsabilidad patrimonial por vulneración de la antigua Sexta Directiva, introduciendo además un conjunto de consideraciones relativas a la deducción del IVA soportado. De conformidad con lo declarado por el Tribunal en el concreto supuesto analizado concurrían todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJUE para que prospere la acción de responsabilidad patrimonial. Tal y como precisa el Tribunal la norma jurídica vulnerada (antigua Sexta Directiva en materia de IVA) confería derechos a los particulares y, más precisamente, el derecho a la deducción del IVA soportado, sin más excepciones o limitaciones que las establecidas en ella, limitando tal derecho la normativa española al establecer una limitación adicional a las previstas en la normativa comunitaria. Añade además el Tribunal que en el concreto supuesto analizado se produjo una infracción suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario, al existir una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que tal relación de causalidad pudiera estimarse vulnerada por el hecho de que el reclamante no hubiera agotado los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada. De este modo estima el Alto Tribunal que concurre un nexo de causalidad directa entre la aplicación de la norma interna y el daño ocasionado a la parte recurrente, que en dicho supuesto de autos tuvo que abonar a la Hacienda Pública unas cantidades superiores a aquellas que hubieran correspondido de haberse respetado por la legislación española los mandatos contenidos en la norma comunitaria.

Como es sabido dentro del ámbito de la Unión Europea fue el propio TJUE el que, a partir de su Sentencia de 19 de noviembre de 1991, estableció el principio de la responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por violaciones del Derecho Comunitario, al indicar que el Derecho Comunitario impone el principio de que los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho Comunitario que les sean imputable. Dicho principio se fundamenta en el hecho de que la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho Comunitario imputable a un Estado miembro.

No obstante recuerda el Alto Tribunal que ya en sus Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005 (dictada esta segunda al hilo de un supuesto de responsabilidad del Estado al haberse declarado contraria a la normativa comunitaria el art. 111 de la Ley 37/1992 en cuya virtud se había levantado acta de inspección por deducción indebida del IVA, se apartó aquél de la doctrina expresada sobre la no necesidad de agotar la vía de recursos para poder ejercitar la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución. De conformidad con lo manifestado en este conjunto de pronunciamientos el aquietamiento del particular con los actos aplicativos de una norma declarada posteriormente contraria al Derecho Comunitario le impide el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial por rotura del nexo causal, ya que pudo, a través del ejercicio de las oportunas acciones, invocar directamente la aplicación del Derecho Comunitario frente a la norma nacional.

Lo cierto es que, en su Sentencia de 26 de enero de 2010, terminó resolviendo la cuestión prejudicial planteada afirmando 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*

¹⁵ Por el contrario, tratándose de supuestos de inconstitucionalidad, el ciudadano habría de obtener de un juez o de un tribunal el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad.

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”.

De este modo declaró el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en la citada Sentencia que el necesario respeto al principio de equivalencia obliga a reconocer el derecho a una indemnización en aquellos supuestos de tributos incompatibles con el ordenamiento comunitario ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, una infracción de la Constitución genera esa responsabilidad. Y, al amparo de esta respuesta prejudicial otorgada por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, estima el TS que la doctrina del TJUE sobre la responsabilidad del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución debe aplicarse, por el principio de equivalencia, a los casos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario. Ello obliga al Alto Tribunal, por el principio de vinculación, a rectificar la doctrina sentada en sus Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, que entendieron que la no impugnación, administrativa y judicial, del acto aplicativo de la norma contraria al Derecho Comunitario rompía el nexo causal exigido por la propia jurisprudencia comunitaria para la declaración de la responsabilidad patrimonial, ruptura que no se admite en los casos de actos de aplicación de leyes inconstitucionales, casos en los que no es preciso el agotamiento de los recursos administrativos y jurisdiccionales para el ejercicio de la acción de responsabilidad.

Añade además el Tribunal que no existe ninguna incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión, produciéndose una violación suficientemente caracterizada al haberse vulnerado por el Estado, en el ejercicio de su facultad normativa, de manera manifiesta y grave, los límites impuestos al ejercicio de sus facultades. En su opinión el reconocimiento de principio de responsabilidad patrimonial del Estado constituye una cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho Comunitario y los ordenamientos nacionales al garantizar la plena eficacia del ordenamiento comunitario y la tutela judicial efectiva de los particulares, al ver reparados los perjuicios que les causa la infracción o incumplimiento del Derecho Comunitario por parte de las autoridades nacionales.

Ya en su Sentencia de 12 de junio de 2003 afirmó el Alto Tribunal que *“Ante todo debe sentarse la premisa de que la interpretación del instituto de la responsabilidad patrimonial debe ser siempre de carácter extensivo en el sentido de que ha de ser siempre favorable a la protección del particular frente al actuar del Estado, de una parte porque así lo exige el carácter objetivo de esa responsabilidad en el ámbito del derecho interno y de otra porque no es sino una forma de paliar las deficiencias que otras técnicas de protección de esos intereses presentan, no siendo en consecuencia razonable que el particular vea minorado su derecho a la tutela judicial efectiva en beneficio del Estado infractor. La interpretación pro particular de la responsabilidad se infiere con claridad del hecho de que los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia no excluyen la aplicación de criterios menos restrictivos derivados de la legislación estatal, lo que por otra parte resulta tremendamente importante en la esfera de nuestro ordenamiento jurídico en cuyo marco el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado tiene carácter objetivo, de modo que basta la existencia de un daño antijurídico e individualizado para que, de existir nexo causal entre el actuar de la administración y el resultado producido, opere el citado instituto jurídico”.*

En opinión del TS, en el concreto supuesto analizado concurrían el conjunto de requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJUE para que prosperase la acción de responsabilidad patrimonial. De un lado, la norma jurídica vulnerada (antigua Sexta Directiva) confería derechos a los particulares, concretamente el derecho a la deducción de IVA soportado sin más excepciones o limitaciones que las establecidas en ella, limitando tal derecho la normativa española tantas veces reseñada al establecer una limitación adicional a las previstas en la norma comunitaria. Y, de otro, se había producido una infracción suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario, habiéndonos ya referido extensamente a esta cuestión en el fundamento anterior.

En definitiva, existía una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que tal relación de causalidad pudiera entenderse rota por el hecho del que el reclamante no agotara los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada, según lo expuesto en el fundamento noveno de esta Sentencia. Y concurría el nexo de causalidad directa entre la aplicación de la norma interna declarada por la STJUE de 6 de octubre de 2005 contraria a la Sexta Directiva y el daño ocasionado a la parte recu-

rente, que tuvo que abonar a la Hacienda Pública unas cantidades superiores a las que le hubieran correspondido de haberse respetado por la legislación española los mandatos contenidos en la norma comunitaria.

Por otro lado, y a juicio del Tribunal, la indemnización que deba abonarse ha de comprender el importe de lo indebidamente ingresado a favor de la Hacienda Pública, cantidad que, por lo que respecta al supuesto planteado, ni el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado ni el Abogado del Estado en su contestación a la demanda cuestionan que la entidad recurrente haya dejado de deducir como consecuencia de la aplicación de las del IVA de nuestro país. Y es precisamente en esta falta de deducción del IVA que podía haberse practicado en el supuesto de que se hubiese aplicado correctamente la normativa comunitaria donde, a juicio del actor, se concreta el daño sufrido.

Para finalizar se encargó de recordar el Alto Tribunal en la Sentencia de 3 de diciembre de 2010 que el principio general aplicable en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado es el de *restitutio in integrum* o reparación integral del daño, lo que obliga, no ya sólo al abono de la cantidad indebidamente satisfecha a las arcas públicas, sino también, y en aras de garantizar el necesario respeto al citado principio de plena indemnidad reconocido en la propia jurisprudencia del TS y en la Ley 30/1992, el abono de los intereses legales de la cantidad a devolver con efectos desde el día en que se presentó la reclamación administrativa y hasta la fecha de notificación de la Sentencia, a partir de la cual fueron cuantificados los intereses.

En resumen, a través de la citada Sentencia, y a resultas del necesario respeto que ha de tener lugar al principio de equivalencia, el TS declaró aplicable su doctrina sobre responsabilidad del Estado legislador en los casos de violación de la Constitución a los supuestos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario, precisando que existe una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que dicha relación causal quede rota porque el reclamante no hubiese agotado los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada. Y, en base a ello se reconoció la responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia de la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas, que era contrario a lo que se establecía en la Sexta Directiva del IVA¹⁶.

3. ¿QUEDAN OBLIGADOS LOS ESTADOS MIEMBROS A FACILITAR A LOS CIUDADANOS VÍAS EFECTIVAS DESTINADAS A ARTICULAR SU DERECHO A LA REPARACIÓN DE LOS DAÑOS Y PERJUICIOS SUFRIDOS?

Sin lugar a dudas, y como regla general, el conjunto de los Estados miembros asumen la obligación de devolver todo tributo que hubiese sido recaudado al amparo de una norma vulneradora del ordenamiento comunitario. Piénsese además que este derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho Comunitario representa la consecuencia y el complemento de aquellos derechos que han sido conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias. Tal y como afirma el TJUE en sus Sentencias de 8 de marzo de 2001 (Ass. C-397/98 y 410/98) y de 12 de diciembre de 2006 (As. C-446/04) *“El Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho Comunitario”*.

Sucede sin embargo que no cabe aludir a la existencia de una concreta normativa comunitaria relativa a la responsabilidad de los Estados miembros por sus incumplimientos, de manera que corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones necesarias para obtener una indemnización de daños, las cuales no podrán ser menos favorables que las referentes a reclamaciones de naturaleza interna de carácter semejante, no pudiendo resultar articulada de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil la obtención de la indemnización.

Por otra parte, y ante esta inexistencia de una normativa comunitaria en materia de restitución de tributos nacionales indebidamente percibidos, parece claro que corresponde al ordenamiento interno de cada Estado miembro entrar a designar los órganos jurisdiccionales competentes, procediendo así

¹⁶ Véase a este respecto CHECA GONZÁLEZ, C., “Subvenciones y limitaciones del derecho a deducir el IVA. Responsabilidad patrimonial del estado por infracción del derecho de la Unión Europea. (STS de 3 de diciembre de 2010)”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2011.

a entrar a configurar la relación procesal derivada de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguarda de los derechos que el ordenamiento comunitario confiere a los justiciables. Dicho de otro modo, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado miembro determinar los procedimientos que deban de seguirse para la reclamación de cantidades satisfechas indebidamente, siempre y cuando dichos procedimientos no resulten menos favorables que los relativos a las reclamaciones similares de naturaleza interna ni hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, articulados en torno a los consabidos principios de equivalencia y de efectividad.

En suma los Estados miembros asumen el deber de poner a disposición de los ciudadanos, en palabras de lo declarado por el TJUE en su Sentencia de 13 de marzo de 2007 (As. C-524/04), un “recurso efectivo” a través del cual resulte posible articular válidamente sus pretensiones resarcitorias.

¿Y qué sucederá en aquellos casos en los que los Estados miembros no procedan a regular un mecanismo específico destinado a que los ciudadanos puedan articular sus pretensiones resarcitorias? Desde nuestro punto de vista, parece claro que en dichos supuestos corresponderá a los órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros facilitar aquella protección jurídica derivada para los justiciables del efecto directo del Derecho Comunitario. Ello posibilitará articular un “cauce procesal efectivo” derivado del principio de coordinación establecido en el art. 10 del Tratado de la Unión Europea.

Tal y como precisa el TJUE en su Sentencia de 13 de marzo de 2007 (As. C-524/04) *“A falta de normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguarda de los derechos que el Derecho Comunitario confiere a los justiciables, incluida la calificación de las demandas presentadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por quienes hayan sido perjudicados. No obstante dichos órganos están obligados a garantizar que los justiciables disponen de un cauce procesal efectivo que les permita obtener la devolución del impuesto indebidamente recaudado y de las cantidades pagadas a dicho Estado miembro o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto”*.

No existiendo pues un mecanismo interno, serán los jueces y tribunales nacionales los encargados de arbitrar la solución que resulte necesaria a la pretensión resarcitoria. Y a este respecto conviene tener presente que la intervención de los órganos jurisdiccionales nacionales responde a la primacía del Derecho Comunitario, motivo por el cual aquéllos asumen la obligación de garantizar la protección de los ciudadanos contra los efectos perjudiciales derivados de los incumplimientos de los Estados miembros.

¿Qué mecanismos habrán de seguir estas reclamaciones? Con carácter general estas reclamaciones se efectuarán, en principio, en función de los requisitos de fondo y de forma establecidos por las distintas legislaciones nacionales reguladoras de la materia. Tal y como señala Janer Torrens¹⁷, esta obligación que impone el TJUE de que sean los Estados miembros los encargados de fijar las condiciones de ejercicio de la acción de responsabilidad va a conducir necesariamente a una falta de aplicación uniforme del principio de responsabilidad extracontractual.

Repárese además en que estos requisitos de fondo y de forma a los que nos referimos no podrán resultar menos favorables que aquellos otros que resultan exigibles a reclamaciones similares del Derecho interno, los cuales no pueden ser influenciados con la finalidad de hacer imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. De conformidad con lo declarado en su día por el TJUE en su Sentencia de 9 de febrero de 1999 (As. C-343/96) *“El respeto al principio de equivalencia exige, por su parte, que el procedimiento controvertido se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho Comunitario y a los que se fundamenten en el incumplimiento del Derecho interno”*.

Y, no existiendo una previsión normativa a este respecto en el conjunto de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, la aplicación de aquellos requisitos que posibilitan determinar la responsabilidad de los Estados miembros por daños causados a los particulares por vulneraciones del Derecho Comunitario corresponderá, como se ha indicado, a los órganos jurisdiccionales nacionales.

¹⁷ JANER TORRENS, J. D., *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos nacionales por infracción del Derecho Comunitario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, pág. 103.

A mayor abundamiento, la obligación que asume el juez nacional de descartar la aplicación de una legislación nacional que hubiese establecido un tributo contrario al ordenamiento comunitario ha de conducirse, en principio, a declarar la procedencia de las solicitudes de devolución del tributo de que se trate¹⁸.

Ahora bien, de cara a la reparación del daño por parte de los Estados miembros ha de tenerse presente que el Tribunal de Justicia no considera admisible, en primer término, la aplicación de un principio general del Derecho nacional de conformidad con el cual los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro han de desestimar las demandas de devolución de los tributos recaudados en infracción del Derecho Comunitario cuando éstos hubiesen sido percibidos durante un largo período sin que las autoridades del Estado ni los sujetos pasivos hubiesen conocido su ilegalidad. Tal y como precisó el TJUE en su Sentencia de 2 de diciembre de 1997 (As. C-188/95) (...) *“Dicho principio no sólo haría prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, sino que además terminaría por favorecer las infracciones del Derecho Comunitario que se han cometido durante un largo período”*¹⁹.

En segundo término, no resulta admisible la limitación de la reparación a los daños sufridos con posterioridad a que se hubiese dictado una Sentencia del Tribunal de Justicia en la que se declarase el incumplimiento reprochado. Se estima así que la supeditación de la reparación del daño a la exigencia de una declaración previa por parte del Tribunal de Justicia del incumplimiento del Derecho Comunitario imputable a un Estado miembro resultaría contraria al principio de efectividad del ordenamiento comunitario, ya que excluiría todo derecho a la indemnización mientras el presunto incumplimiento no hubiera sido objeto de un recurso interpuesto por la Comisión en virtud de lo dispuesto en el art. 226 del Tratado de la Unión Europea y de una condena por parte del Tribunal de Justicia²⁰.

Finalmente tampoco acepta el Tribunal de Justicia que puedan llegar a rechazarse las demandas internas de reparación, ya sean éstas de restitución o de indemnización, sobre la base de que los ciudadanos no hubiesen solicitado la aplicación del régimen ventajoso derivado del Derecho Comunitario, invocando la primacía y el efecto directo de dicho Derecho, ya que la referida exigencia haría imposible o excesivamente difícil el ejercicio de las citadas acciones de reparación. En resumen, a juicio del Tribunal de Luxemburgo las restricciones existentes en los ordenamientos jurídicos internos en materia de responsabilidad extracontractual de los poderes públicos derivada del ejercicio de la función legislativa podrían llegar a hacer prácticamente imposible o, cuanto menos, extraordinariamente difícil el ejercicio por los particulares del derecho a la indemnización, tal y como está garantizado por el ordenamiento comunitario a resultas de los daños resultantes de la violación de este último²¹.

¹⁸ Véase, a este respecto, lo declarado en la Sentencia del TJCE de 22 de octubre de 1998 (Ass. C-10/97 a C-22/97).

¹⁹ En todo caso, y tal y como ha señalado SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Violación del Derecho de la UE y responsabilidad patrimonial del Estado”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2011, pág. 129, ha de diferenciarse la restitución del ingreso indebido de la reclamación de indemnización derivada de la responsabilidad extracontractual de la Administración, ya sea ésta nacional o comunitaria. Y es que, si bien en ambos supuestos nos hallamos en presencia de acciones claramente diferenciadas que parten de un mismo punto de referencia, como es el relativo a la transgresión del ordenamiento comunitario, no se trata de dos vías de actuación incompatibles, sino que pueden llegar a constituir un complemento idóneo la una de la otra pudiendo el contribuyente, junto con la petición de restitución del ingreso indebido, interponer una acción de responsabilidad con la finalidad de tratar de resarcirse de los daños y perjuicios ocasionados por la Administración nacional o comunitaria. De este modo dado, por ejemplo, un supuesto en el que el recurrente se limitase a pedir daños y perjuicios por el mismo importe que las sumas que estimase indebidamente percibidas por las autoridades nacionales, el TJUE habría de examinar si las jurisdicciones nacionales podrían, caso necesario, y tras el oportuno reenvío prejudicial, otorgar satisfacción al demandante. Si así fuese habría de declarar inadmisibile la acción de indemnización, remitiendo al recurrente a la jurisdicción nacional. Esto es precisamente lo que sucede en aquellos supuestos en los que la demanda tiene por objeto la restitución de cantidades específicas indebidamente percibidas por las autoridades nacionales. En todo caso, y al amparo de la jurisprudencia comunitaria, para ser admisible la acción de indemnización por responsabilidad extracontractual ha de ser verdaderamente tal, no encubriendo una acción de pago de perjuicios accesorios a una reclamación de devolución de cantidades indebidamente percibidas en aplicación del ordenamiento comunitario.

²⁰ A tal efecto pueden consultarse, entre otras, las Sentencias del Tribunal de Luxemburgo de 5 de marzo (Ass. C-46/93 y C-48/93) y de 8 de octubre de 1996 (Ass. C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 y C-190/94).

²¹ En este sentido se afirma en la STJUE de 5 de marzo de 1996 (Ass. C-46/93 y C-48/93) lo siguiente: *“(...) El requisito impuesto por el Derecho alemán en caso de infracción, por parte de una ley, de disposiciones nacionales de rango superior que supediten la reparación al hecho de que el acto u omisión del legislador se refiera a una situación individual, haría prácticamente imposible o excesivamente difícil la reparación efectiva de los daños que resultarán de la violación del Derecho Comunitario, dado que las tareas que incumben al legislador nacional afectan, en principio, a la colectividad, y no a ninguna persona o grupo de personas consideradas individualmente”*.

Por el contrario el Tribunal de Luxemburgo sí que estima admisible que los requisitos de fondo y de forma fijados por las distintas legislaciones nacionales en materia de indemnización puedan tomar en consideración las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica, que protege tanto a la Administración como al interesado, razón por la cual se estima admisible con el Derecho Comunitario la intangibilidad de las situaciones firmes, estimándose compatible la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica que protege tanto al contribuyente como a la Administración de que se trate. Y es que, de acuerdo con lo declarado por el TJUE en sus Sentencias de 17 de julio (As. C-114/95 y 115/95) y de 2 de diciembre de 1997 (As. C-188/95), dichos plazos no puede considerarse que hagan prácticamente posible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario aun cuando, por definición, el transcurso de dichos plazos implicase la desestimación, total o parcial, de la acción entablada²².

Asimismo considera el TJUE admisible someter las acciones de reparación del daños ocasionado por los incumplimientos del ordenamiento comunitario a un plazo concreto de caducidad o de prescripción siempre y cuando, como es lógico, dicha regla procesal no resulte menos favorable que aquéllas que se refieren a recursos similares de naturaleza interna. Se estima así que el Derecho Comunitario no prohíbe a un Estado miembro oponer a las demandas de devolución de derechos percibidos en violación de una concreta normativa comunitaria un plazo de prescripción interna a partir de la fecha de exigibilidad de dichos derechos en cuestión, desde el instante en que dicho plazo no resulta menos favorable para los recursos basados en el Derecho Comunitario que para los basados en el Derecho interno, no haciendo prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario²³.

Como ya sabemos el derecho del ciudadano a obtener una indemnización por responsabilidad prescribe al año de producirse o materializarse el daño, tal y como establece el art. 142.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC). Sin embargo, tratándose de la responsabilidad patrimonial del Estado, como hemos tenido ocasión de analizar, el TS ha venido estimando que dicho plazo ha de contarse desde la publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la ley o, en su caso, la infracción del Derecho Comunitario.

Desde nuestro punto de vista cabría reconocer la legitimidad del plazo de un año a que hace referencia el art. 142.2 de la Ley 30/1992 de cara a poder exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración (única vía factible de cara a poder exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador) a contar desde la fecha de publicación de la Sentencia del TJUE en el Diario Oficial, estableciendo el citado precepto en su apartado 4.º que el derecho a reclamar prescribe tras el transcurso del año a contar desde el instante en el que se hubiese dictado la Sentencia definitiva o bien, a tenor de lo dispuesto en su apartado quinto, desde el momento en el que se hubiese producido el hecho o el acto que motivase el abono de la indemnización. En efecto, es la Sentencia del Tribunal de Justicia la que determina el nacimiento de la acción para reclamar, con independencia de que al instante de dictarse aquélla hubiese transcurrido el plazo de prescripción del derecho de crédito a obtener una devolución.

La aplicación de este criterio derivaría de la aplicación, *mutatis mutandis*, de la propia doctrina del TS relativa a la responsabilidad del Estado-legislador por la declaración de normas declaradas inconstitucionales, que se ha encargado de fijar el *dies a quo* en el cómputo del plazo en el instante de la publicación de la sentencia en el Boletín Oficial del Estado. Tal y como declaró el Alto Tribunal, entre otras, en su Sentencia de 13 de junio de 2000, "*En materia de responsabilidad patrimonial de las Ad-*

²² Así, por ejemplo, estimó el TJUE como razonable en sus Sentencias anteriormente citadas de 17 de julio y de 2 de diciembre de 1997 el plazo de prescripción de cinco años previsto en la legislación de un Estado miembro al aplicarse de igual forma a las acciones fundadas en el Derecho Comunitario y a las fundadas en el Derecho interno. E igualmente defendió el Tribunal de Luxemburgo en sus Sentencias de 27 de octubre de 1993 (As. C-338/91), 6 de diciembre de 1994 (As. C-410/92), 9 de febrero de 1999 (As. C-343/96) y de 15 de septiembre de 1998 (As. C-231/96) la aplicación de una legislación interna que limitaba los atrasos de prestaciones por incapacidad laboral hasta un año antes de la fecha de presentación de la solicitud, produciéndose una limitación del efecto retroactivo de las solicitudes para obtener la prestación por incapacidad laboral como consecuencia del incumplimiento de la Directiva 79/7).

²³ Afirma por ejemplo el TJUE en sus Sentencias de 15 de septiembre de 1998 y de 9 de febrero de 1999 que "*El Derecho Comunitario no se opone a que la legislación de un Estado miembro contemple, junto a un plazo de prescripción de Derecho Común aplicable a las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, procedimientos específicos de reclamación y de recurso judicial menos favorables para la impugnación de los tributos y demás exacciones. Sólo cabría una solución distinta si dichos procedimientos fueran aplicables única y exclusivamente a las acciones de devolución de tributos o exacciones basadas en el Derecho Comunitario*".

ministraciones Públicas, cuyo régimen es aplicable a la responsabilidad del Estado-legislador, rige exclusivamente el plazo de prescripción de un año, siendo el momento inicial del cómputo el de la publicación de las Sentencia del Tribunal Constitucional que, al declarar la nulidad de la por estimarla contraria a la Constitución, permite por primera vez tener conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria y, por consiguiente, hacen posible el ejercicio de la acción. En consecuencia, es dicha publicación la que determina el inicio del citado plazo específicamente establecido por la ley para la reclamación por responsabilidad patrimonial dirigida a las Administraciones públicas”.

Ahora bien conviene precisar que el hecho de que el citado plazo de un año se compute desde la fecha de publicación de la sentencia viene a contradecir la doctrina elaborada en su día por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en su Sentencia de 25 de enero de 2000, a través de la cual declaró el citado Tribunal contrario a lo establecido en el art. 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos la interpretación efectuada por los órganos judiciales españoles en un supuesto idéntico de reclamación de responsabilidad al haberse interpretado que el *díez a quo* lo debía constituir la fecha de la publicación en el BOE (en el presente caso, de una sentencia del TS), y no en el instante en el que los reclamantes se daban por enterados de la Sentencia, al no haber sido parte en el proceso en el que se declaraba la nulidad de una norma que provocaba las acciones de responsabilidad.

En dicha Sentencia afirmó el TEDH lo siguiente: *“(...) Al ser la cuestión relativa al principio de la seguridad jurídica, no se trata de un simple problema de interpretación de la legalidad ordinaria, sino de la interpretación irrazonable de una exigencia procesal que impidió el examen del fondo de una petición de indemnización, lo que supone la violación del derecho a una tutela judicial efectiva. El derecho de acción o de recurso debe ejercerse a partir del momento en el que los interesados pueden efectivamente conocer las sentencias judiciales que les imponen una carga o podrían vulnerar sus derechos o intereses legítimos. Si no fuera así los Tribunales podrían, retrasando la notificación de sus sentencias, acortar sustancialmente los plazos de recurso, incluso hacer imposible cualquier recurso. La notificación, en cuanto acto de comunicación entre el órgano jurisdiccional y las partes, sirve para dar a conocer la decisión del Tribunal así como los fundamentos que la motivan para, dado el caso, permitir a las partes recurrir (...) El Tribunal considera que la interpretación excesivamente rigurosa hecha por los Tribunales internos de una regla procesal privó a los demandantes del derecho de acceso a un Tribunal para que examinara sus solicitudes de indemnización”.*

Por otra parte cabe plantearse si serán de aplicación en el presente caso los conceptos de “firmeza” y de “prescripción” que operan en nuestro ordenamiento tributario a los efectos de una devolución de ingresos indebidos. *A priori* cabría estimar que, al margen del período de tiempo transcurrido, y a pesar de que hayan mediado liquidaciones de la Administración, el ciudadano podrá reclamar un reembolso de tributos recaudados en contra de lo dispuesto por el ordenamiento comunitario mediante la interposición de una reclamación de responsabilidad patrimonial ejercitada dentro del año siguiente a la publicación de la sentencia que declare dicha contravención.

De cualquier manera esta especie de principio general que parece querer consagrar el Tribunal de Luxemburgo en relación con la no revisión interna de aquellas situaciones que hubiesen devenido firmes, esto es, el relativo a la intangibilidad de las situaciones firmes sobre la base de pretendidas razones de protección de la seguridad jurídica (a las que posteriormente haría referencia el Tribunal de Luxemburgo en su Sentencia de 13 de enero de 2004 (As. C-453/00) decae en aquellos supuestos en los que concurran las siguientes circunstancias: que el Derecho interno ofrezca la posibilidad de revisar la resolución administrativa adoptada en el procedimiento principal; que la decisión administrativa haya devenido firme como consecuencia de una sentencia de un Tribunal nacional contra la que no quepa recurso alguno; que la sentencia estuviese fundamentada en una interpretación del Derecho Comunitario que, sin haber planteado una cuestión prejudicial, se aprecie como incorrecta a la luz de una posterior decisión del Tribunal de Luxemburgo; y que la persona afectada requiera la revisión inmediatamente después de la decisión del Tribunal.

Pues bien, dado este conjunto de circunstancias la Administración, en virtud del necesario respeto al principio de cooperación previsto en el art. 10 del Tratado de la Unión Europea, tendría la obligación de revisar la decisión al objeto de tomar en consideración la interpretación efectuada por el Tribunal de Luxemburgo.

Por otro lado, mientras la jurisprudencia del TS sobre la responsabilidad del Estado legislador por las leyes declaradas inconstitucionales no exige que la violación en cuestión sea suficientemente caracterizada o grave, dicha circunstancia sí que resulta exigible cuando la responsabilidad del Estado legislador deriva de Leyes contrarias al Derecho Comunitario por el TJUE²⁴.

Si en nuestro país ha sido reconocida por la jurisprudencia del TS la posibilidad de ejercitar la acción de responsabilidad patrimonial contra el Estado legislador con la finalidad de resarcirse de los perjuicios causados por la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria resulta necesario, al amparo del necesario respeto que ha de tener lugar a los principios de equivalencia y efectividad, entrar a analizar si dicha jurisprudencia resulta aplicable a aquellos supuestos de declaración de una norma interna como no conforme al Derecho Comunitario, por aplicación del principio de equivalencia.

A mayor abundamiento la acción para invocar la contradicción entre el ordenamiento estatal y el ordenamiento comunitario no difiere en absoluto de la invocación de la contradicción existente entre la ley y la Constitución. Y, con independencia de que la Sentencia que dicte el Tribunal de Justicia de Luxemburgo no implique en sí misma la desaparición *ex tunc* de la norma del ordenamiento interno, lo esencial en estos supuestos será el hecho de que se trata de un supuesto de constatación de la contradicción existente entre la norma interna y el ordenamiento comunitario.

²⁴ A pesar de ello se ha de señalar que el Auto del TS de 1 de febrero de 2008, al que ya hemos tenido ocasión de referirnos en diversas ocasiones, no incluyó dentro de la cuestión prejudicial planteada dicha diferencia entre ambos sistemas de responsabilidad.

La incidencia de la libertad de circulación de capitales en la normativa tributaria de los Estados Miembros

OLGA CARRERAS MANERO y SABINA DE MIGUEL ARIAS
(Universidad de Zaragoza)

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL CONTENIDO DE LA LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE CAPITALES. 3. LAS RESTRICCIONES A LA LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE CAPITALES EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN DE LA COMUNICACIÓN

La presente comunicación tiene por objeto examinar la incidencia que la libre circulación de capitales conlleva en la normativa tributaria de los Estados miembros, analizando, para ello, algunos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea acerca de esta materia.

En concreto, la referida libertad se encuentra recogida en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y constituye la menos conocida de todas las libertades fundamentales comunitarias, no obstante lo cual desarrolla una función decisiva en tanto que es condición esencial para el ejercicio de otras libertades.

Siendo esto así, este trabajo se centra en examinar, en primer término, los rasgos característicos de la libertad de circulación de capitales, para pasar a abordar, ya en segundo lugar, los supuestos de abuso de esta última.

A estos efectos, es preciso destacar que la normativa tributaria de los Estados miembros comporta, en ocasiones, una restricción a la citada libertad comunitaria, la cual únicamente se encontrará justificada cuando tenga por finalidad la lucha contra el fraude o en los supuestos en que exista riesgo de evasión fiscal.

1. INTRODUCCIÓN

A lo largo del presente trabajo examinaremos la incidencia que la libre circulación de capitales conlleva en la normativa tributaria de los Estados miembros, analizando, para ello, algunos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) acerca de esta materia.

En concreto, y en primer término, nos centraremos en el estudio de los rasgos característicos de la libertad de circulación de capitales, para pasar a abordar, ya en segundo lugar, los supuestos de abuso de esta última y los factores que, de conformidad con el referido Tribunal, pueden justificar una restricción a la citada libertad comunitaria.

2. EL CONTENIDO DE LA LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

La *libertad de circulación de capitales* se encuentra recogida en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –en adelante, TFUE– (antiguo 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea –en adelante, TCE–) y constituye la menos conocida de todas las libertades fundamentales comunitarias, no obstante lo cual desarrolla una función decisiva en tanto que es condición esencial para el ejercicio de otras libertades¹.

¹ A este respecto, SANZ GÓMEZ (*Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona, 2010, pág. 111) ha reconocido que “si no se garantiza esta libertad y, consecuentemente, la libertad de pagos, sería imposible el ejercicio efectivo de la libertad de circulación de personas, de mercancías y de servicios”. A juicio de ALMUDÍ CID (“Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *QF*, núm. 19, 2003, pág. 39), “aunque, ya desde un inicio, este principio fue enunciado como una de las cuatro libertades básicas, comparativamente, su desarrollo fue menor que el del resto”.

A este respecto, cabe señalar que no existe una definición de la referida libertad, puesto que el precepto arriba citado sólo recoge los conceptos de “movimientos de capitales” y de “pagos corrientes”, los cuales se distinguen por la existencia de una posible transacción²; más en concreto, viene a establecerse que “En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, indicando, acto seguido, que En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.

En lo que atañe a esta cuestión, es necesario destacar que, para precisar el primero de los términos ahora aludidos, debe acudir a lo previsto en el seno de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, donde se establece una lista no cerrada, sino sólo orientativa, de operaciones relativas a esta materia³. A estos efectos, y a modo de ejemplo, debe indicarse que el TJUE, aplicando el Anexo I de la citada Directiva, ha considerado que la aceptación de la transmisión *mortis causa* de los bienes del caudal relicto a los herederos puede constituir un movimiento de capital⁴.

Junto a lo anterior, debe indicarse que la libertad que ahora nos concierne viene a emplearse en las relaciones con *países terceros*, y ello porque la misma tiene como objetivo la construcción del mercado interior y de la Unión Económica y Monetaria⁵.

En consecuencia, ha sido el TJUE el que ha formulado una definición de la libre circulación de capitales, indicando que se trata de “operaciones financieras que tienen por objeto sustancial la colocación o la inversión de la cantidad de que se trata, y no la remuneración de una prestación”⁶. Ahora bien, la misma, en la práctica, presenta un carácter supletorio o secundario, circunstancia ésta que, unida al hecho de su aparición tardía –hasta el Tratado de Maastricht no se convirtió completamente en una libertad fundamental del TCE–, da lugar a que no exista una jurisprudencia relevante en relación con aquélla⁷.

² En este sentido, SANZ GÓMEZ (*Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, op. cit., pág. 113) ha entendido que “los pagos representan la remuneración de una prestación como la entrega de un bien o la prestación de un servicio; mientras que los movimientos de capitales serían aquellas transferencias monetarias cuyo objeto es la colocación o inversión de una cantidad de dinero: inversiones, créditos, préstamos y movimientos de carácter personal”. Véase, asimismo, a GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 76 y sigs., y PÉREZ DE LAS HERAS, B.: *El mercado Interior Europeo. Las libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*, 2.º ed., Deusto, Bilbao, 2008, págs. 186 y 187.

³ Así, en el Anexo I de la Directiva citada en el texto se dispone que “Los movimientos de capitales enumerados en la presente nomenclatura abarcan: –El conjunto de las operaciones necesarias para efectuar los movimientos de capitales: terminación y ejecución de la transacción y transferencias correspondientes a ella. La transacción se realiza normalmente entre residentes de distintos Estados miembros; sin embargo, a veces es una única persona la que efectúa movimientos de capitales en su propio nombre (tal es el caso, por ejemplo, de las transferencias de haberes de emigrantes). –Las operaciones efectuadas por cualquier persona física o jurídica, incluidas las operaciones relativas a los haberes o compromisos de los Estados miembros y de las demás administraciones y organismos públicos, sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3 del artículo 68 del Tratado. –El acceso del operador a todas las técnicas financieras disponibles en el mercado solicitado para realizar la operación. Por ejemplo, el concepto de adquisición de títulos y de otros instrumentos financieros no comprende únicamente las operaciones al contado sino todas las técnicas de negociación disponibles: operaciones a plazo, operaciones con opción o con garantía, operaciones de cambio contra otros activos, etc. Además, el concepto de operaciones en cuenta corriente y de depósito en las entidades financieras, no abarca únicamente la constitución y la provisión de cuentas sino también las operaciones a plazo en moneda extranjera, ya sea porque están destinadas a cubrir un riesgo de cambio o a tomar una postura abierta sobre una divisa. –Las operaciones de liquidación o cesión de haberes constituidos, la repatriación del producto de esta liquidación o el empleo en el mismo lugar del producto dentro de los límites establecidos por las obligaciones comunitarias. –Las operaciones de reembolso de créditos o préstamos”.

⁴ Sentencia del TJUE de 11 de diciembre de 2003, *Herederos del Sr. Barbier* (asunto C-364/01).

⁵ Sentencia del TJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket y A* (asunto C-101/05), apartado 29. Por su parte, ALMUDÍ CID (“Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, op. cit., pág. 39) ha indicado que la libre circulación de capitales supone “un límite adicional a la soberanía fiscal de aquellos Estados que adopten medidas que impidan una inversión homogénea del capital en el Estado de origen y en el resto de países comunitarios”.

⁶ Sentencia del TJUE de 31 de enero de 1984, *Luisi y Carbone* (asuntos acumulados C-286/82 y 26/83), apartado 21.

⁷ MARCHESSOU, P. y ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Imposición directa y Derecho comunitario: una aproximación a la contribución del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *NF*, núm. 9, 2003, pág. 24. En este sentido, el Abogado General Tesaura ha afirmado, en las Conclusiones de 23 de septiembre de 1997 al asunto *Jessica Safir* (pronunciamiento del TJUE de 28 de abril de 1998, asunto C-118/96), apartado 9, que la libre prestación de servicios y de capitales “no están destinadas a aplicarse de forma acumulativa, y muchos menos indistintamente, dado que más bien regulan y se refieren, al menos en principio, a su puestos distintos”.

No obstante, el TJUE, en casos muy excepcionales, ha considerado que determinadas normas nacionales atentan por igual tanto contra la libre circulación de capitales, como contra la libertad de establecimiento o de circulación de personas; en concreto, y a modo de ejemplo, cabe destacar que en la *Sentencia Konle* el citado Tribunal ha estimado que el derecho a adquirir, explotar y enajenar bienes inmuebles en el territorio de otro Estado miembro constituye el complemento necesario de la libertad de establecimiento; mientras que los movimientos de capitales abarcan las operaciones a través de las cuales los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro⁸.

En otro orden de cosas, es preciso señalar que el TJUE ha analizado dos aspectos de la referida libertad en relación con las *personas físicas*, considerando, en primer término, que constituye una restricción a los movimientos de capitales el supeditar la concesión de un beneficio fiscal en el Impuesto sobre la Renta de los accionistas –como es la exención de dividendos– al requisito de que estos últimos procedan de sociedades establecidas en el territorio nacional de dichos sujetos⁹. Asimismo, ha venido a precisarse, en segundo lugar, que las adquisiciones de inmuebles en un Estado miembro por un no residente se enmarcan en el seno de la libre circulación de capitales¹⁰.

En lo que concierne a las *personas jurídicas*, la libertad que ahora nos interesa presenta un papel moderado, apareciendo, con carácter general, como supletoria de la libertad de establecimiento¹¹. Así, en la *Sentencia Verkooijen* se establece que resultan incompatibles con la libre circulación de capitales aquellas disposiciones nacionales que impidan a las sociedades establecidas en un Estado miembro tener acceso al mercado bursátil de otro para captar capitales¹².

En suma, es preciso indicar que las disposiciones encaminadas a la eliminación de la restricción de la libre circulación de capitales presentan un carácter subordinado frente a las que atañen a la libertad de establecimiento; de acuerdo con ello, cuando el TJUE determine la vulneración de esta última ni siquiera entrará a valorar la compatibilidad o no de las normas nacionales en cuestión con los correspondientes artículos del Tratado de la Unión Europea –en adelante, TUE– en relación con aquélla, sino que sólo llevará a cabo tal examen si la libre circulación de capitales puede aplicarse de forma autónoma en el caso concreto con respecto a la libertad de establecimiento¹³.

Ya para concluir el presente epígrafe, cabe señalar que el artículo 65.1 del TFUE (antiguo 58 TCE) viene a disponer que la libre circulación de capitales se reconocerá sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: “a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública”. No obstante, aunque el precepto ahora transcrito, en principio, permite un margen de actuación a los Estados miembros, a fin de establecer limitaciones a la referida libertad, debe interpretarse junto con lo previsto en su apartado tercero.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que el artículo 65.3 del TFUE recoge determinadas excepciones relativas a la obligación de los Estados miembros de eliminar las restricciones a la libre circu-

⁸ Sentencia del TJUE de 1 de junio de 1999, *Konle* (asunto C-302/97), apartado 22.

⁹ Sentencia del TJUE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen* (asunto C-35/98), apartado 36.

¹⁰ Apartado 32 de las Conclusiones del Abogado General Misho, de 12 de diciembre de 2002, al asunto C-364/01.

¹¹ En este sentido, la Sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft Ltd y otras* (asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98), apartado 75, ha indicado que “dado que las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento se oponen, por lo tanto, a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, no es necesario examinar si las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales se oponen asimismo a tal normativa”. A su vez, puede consultarse la Sentencia del TJUE de 21 de noviembre de 2002, *X e Y* (asunto C-436/00), apartado 66.

¹² Sentencia del TJUE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen* (asunto C-35/98), apartado 35.

¹³ CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Capítulo 43: La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias básicas”, en *Manual de fiscalidad internacional*, vol. II, 3.ª ed., IEF, Madrid, 2007, pág. 1991. *Vid.*, las Sentencias del TJUE de 21 de noviembre de 2002, *X e Y* (asunto C-436/00), apartado 66 y de 13 de abril de 2000, *Baars* (asunto C-251/98), apartado 22, conforme a las cuales la libre circulación de capitales será relevante cuando la participación en la sociedad establecida en otro Estado sea insuficiente para alcanzar el control societario.

lación de capitales y pagos, indicando, a este respecto, que “Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63”^{14,15}.

De acuerdo con ello, Carrasco González ha considerado que dicho precepto confirma la jurisprudencia anterior relativa a las otras libertades, habiendo señalado “que las disposiciones fiscales nacionales que establezcan distinciones basadas en el lugar de residencia de los contribuyentes pueden considerarse compatibles con el Derecho comunitario, siempre que se apliquen a situaciones que no sean objetivamente comparables” o que resulten justificadas por excepciones adoptadas por los Estados miembros en su ámbito de competencia, tal y como examinaremos a continuación¹⁶.

En este sentido, la Sentencia del TJUE de 11 de octubre de 2007 ha venido a indicar que resulta contraria al Derecho comunitario toda normativa que supedita la obtención de una exención por las sociedades establecidas en otro Estado miembro, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal o a la firma de un convenio de no discriminación, dado que no permite que aquéllas aporten pruebas de la inexistencia de fraude; así pues, dicho Tribunal estima que los Estados miembros pueden adoptar medidas menos restrictivas a fin de combatir este último¹⁷.

No obstante lo anterior, distinta será la solución en los casos en que la sociedad no se encuentre establecida en un Estado miembro, puesto que “cuando la normativa de un Estado miembro supedita la concesión de una ventaja fiscal a requisitos cuya observancia sólo puede ser comprobada recabando información de las autoridades competentes de un país tercero, este Estado miembro está facultado, en principio, para denegar dicha ventaja si resulta imposible obtener dichas informaciones del país tercero debido, especialmente, a la inexistencia de una obligación convencional de dicho país de proporcionar la información”¹⁸.

3. LAS RESTRICCIONES A LA LIBERTAD DE CIRCULACIÓN DE CAPITALES EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

De acuerdo con las consideraciones efectuadas, es preciso señalar que el hecho de que la libre circulación de capitales tenga un carácter subsidiario o secundario respecto de la libertad de establecimiento y la ingente cantidad de operaciones que conciernen a aquélla da lugar a que resulte complicado determinar en qué supuestos se produce un abuso de la misma¹⁹.

¹⁴ A tenor de lo previsto en el artículo 65.1 del TFUE: “Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública. Por su parte el apartado segundo del artículo 65 de la citada norma indica que Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados”.

¹⁵ A estos efectos, la Sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2000, *Église de Scientologie de París* (asunto C-54/99), apartados 17 y 18, ha puesto de relieve que “si bien, esencialmente, los Estados miembros gozan de libertad para definir las exigencias del orden público y de la seguridad pública de conformidad con sus necesidades nacionales, no obstante, en el contexto comunitario y, en particular, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, dichas razones deben interpretarse en sentido estricto, de manera que cada Estado miembro no pueda determinar unilateralmente su alcance sin control por parte de las Instituciones de la Comunidad, indicando, a su vez, que procede señalar que las medidas restrictivas de la libre circulación de capitales sólo pueden estar justificadas por razones de orden público o de seguridad pública si son necesarias para la protección de los intereses que pretenden garantizar y sólo si dichos objetivos no pueden alcanzarse con medidas menos restrictivas”.

¹⁶ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: “Capítulo XVII. Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho tributario español”, en *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 2011, pág. 1038.

¹⁷ Sentencia del TJUE de 11 de octubre de 2007, *ELISA* (asunto C-451/05), apartados 100 y 102. Asimismo, el apartado 96 de dicho pronunciamiento indica que “no cabe excluir a priori la posibilidad de que el contribuyente esté en condiciones de aportar los justificantes pertinentes para que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación puedan comprobar, de manera clara y precisa, que no intenta evitar o eludir el pago de sus impuestos”.

¹⁸ Sentencia del TJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket y A* (asunto C-101/05), apartado 63.

¹⁹ SANZ GÓMEZ, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, op. cit., pág. 119.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que muchas de las operaciones que atañen a la libertad de circulación de capitales no requieren de una base económica, a diferencia de lo que sucede con la libertad de establecimiento²⁰, circunstancia ésta que hace necesario determinar las condiciones concretas que permitan calificar una actuación de abusiva.

En este sentido, la jurisprudencia del TJUE ha venido a poner de relieve que un obstáculo a la referida libertad sólo puede justificarse por la lucha contra el fraude si la legislación de la que se trata tiene por objeto específico denegar la aplicación de una ventaja fiscal a los montajes puramente artificiales, cuya finalidad sea eludir la normativa nacional²¹. De acuerdo con ello, deberá aplicarse dicha restricción únicamente en aquellos supuestos en que existan más probabilidades de riesgo de evasión fiscal²².

Siendo esto así, el Abogado General Mazák considera que si se aplica ese razonamiento a la libre circulación de capitales parece que *“una medida restrictiva no debe ir más allá de la imposición efectiva de la propiedad inmobiliaria de aquellas personas jurídicas que se encuentran formalmente establecidas en otro Estado miembro, cuando el establecimiento en este último carece de realidad económica”*²³.

Por su parte, Sanz Gómez entiende que resulta inadecuado exigir la realidad económica de un establecimiento en estos casos, puesto que, en el asunto *Elisa*, se abusa de la libre circulación de capitales porque, aunque formalmente se adquiriera un inmueble, desde un punto de vista material, la sociedad no era más que una pantalla para ocultar a su verdadero titular, que seguía siendo el mismo. Así, y en opinión del referido autor, sólo se invoca dicha libertad con el objetivo de eludir la aplicación de la norma fiscal de un determinado Estado miembro²⁴.

Junto a lo anterior, cabe indicar que la libertad que ahora nos interesa se encuentra caracterizada, como ya hemos puesto de relieve, por la existencia de ciertas excepciones que limitan su aplicación a terceros países; en este sentido, el artículo 64 del TFUE (antiguo artículo 57 del TCE) establece que *“Lo dispuesto en el artículo 63 se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales”*²⁵.

De acuerdo con ello, el precepto arriba transcrito recoge una *cláusula stand-still*, en cuya virtud los Estados miembros pueden mantener las restricciones sobre las inversiones existentes antes de la entrada en vigor del Tratado de Maastricht; ahora bien, la norma de que se trate deberá haber estado en vigor ininterrumpidamente desde dicha fecha, puesto que si la misma se deroga y, con posterioridad, es reincorporada al ordenamiento jurídico no podrá aplicarse tal excepción²⁶.

²⁰ En las Conclusiones del Abogado General DARMON, presentadas el 7 de junio de 1988, al asunto *Daily Mail and General Trust* (C-81/87), apartado 3, se ha puesto de relieve que *“está fuera de discusión que el establecimiento en el sentido del Tratado supone dos elementos: el asentamiento físico y el ejercicio de una actividad económica, ambos con carácter si no permanente, cuando menos duradero”*. Cfr., asimismo, a SANZ GÓMEZ, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, op. cit., pág. 111.

²¹ Cfr., las Conclusiones del Abogado General LÉGER, presentadas el 2 de mayo de 2006, al asunto *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04), apartado 87. En este sentido, la Sentencia del TJUE de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome* (C-182/08), apartados 90 a 92, analizando una normativa alemana en cuya virtud pretendían contrarrestarse los montajes con los que los tenedores de participaciones no residentes obtenían, en la transmisión de las participaciones, una ventaja fiscal, vino a considerar que aquélla era adecuada *“para alcanzar los objetivos de salvaguardia de un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de prevención de montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuya única finalidad es obtener una ventaja fiscal”*.

²² Véanse las Conclusiones del Abogado General MAZÁK, presentadas el 26 de abril de 2007, al asunto *Elisa* (C-451/05), apartados 98 y 99.

²³ Conclusiones del Abogado General MAZÁK, presentadas el 26 de abril de 2007, al asunto *Elisa* (C-451/05), apartado 101.

²⁴ SANZ GÓMEZ, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, op. cit., pág. 121.

²⁵ A este respecto, la Sentencia del TJUE de 24 de mayo de 2007, *Holböck* (C-157/05), apartado 41, ha puesto de relieve que *“toda medida nacional aprobada con posterioridad a una fecha así determinada no queda automáticamente excluida, por ese único motivo, de la cláusula de excepción recogida en el acto comunitario de que se trate. En efecto, una disposición que sea esencialmente idéntica a la legislación anterior o que se limite a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y las libertades comunitarias y que figure en la legislación anterior, está cubierta por la excepción”*. Asimismo, puede consultarse la Sentencia del TJUE de 1 de junio de 1999, *Konle* (asunto C-302/97), apartado 53.

²⁶ SANZ GÓMEZ, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, op. cit., págs. 114 y 115.

Asimismo, el apartado segundo del artículo 64 del TFUE prevé que aunque se pretenda alcanzar la libre circulación de capitales entre Estados miembros y terceros países en el mayor grado posible, esto no obsta para que “*el Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, (puedan adoptar) medidas relativas a los movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales*”.

Siguiendo esta misma línea, es el apartado tercero del precepto que ahora ocupa nuestra atención el que exige unanimidad para adoptar aquellas medidas que “*supongan un retroceso en el Derecho de la Unión respecto de la liberalización de los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos*”.

Por otra parte, el TJUE ha considerado, en relación con la libre circulación de capitales, que aunque se siga el modelo de Convenio de la OCDE, la misma impide cualquier discriminación derivada de una norma nacional resultante de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición²⁷. En consecuencia, dicho Tribunal ha entendido que serán contrarias a la libertad ahora examinada aquellas normas que prevean que, en caso de reducción del capital social, el importe de la compra de las acciones pagado a un accionista no residente se grave como una distribución de dividendos sin derecho a deducir los gastos de adquisición, mientras que el importe satisfecho a un residente se grave, en cambio, como una ganancia patrimonial con derecho a deducir los gastos correspondientes²⁸.

A este respecto, y ya para concluir el presente epígrafe, es preciso indicar que la referida libertad ha constituido la base jurídica en cuya virtud los particulares han pretendido atacar aquellos sistemas nacionales de eliminación de la doble imposición económica que otorgaban un tratamiento diverso, desde el punto de vista del Estado de residencia del contribuyente, a los dividendos nacionales y a los procedentes de otros Estados comunitarios²⁹. En este sentido, y a tenor de la jurisprudencia del TJUE, Calderón Carrero y Martín Jiménez han considerado que, en lo que atañe a los dividendos, no resulta necesario que exista un vínculo directo entre una ventaja y la tributación de una renta en un mismo impuesto y en relación con un mismo sujeto pasivo, “*pues basta que la ventaja se conceda en un impuesto (IRPF) en atención a la forma de tributación de la renta, en manos de otro contribuyente, en otro impuesto (IS)*”³⁰.

Por lo demás, el TJUE (asunto *Comisión/República Portuguesa*) ha considerado que constituye una vulneración del artículo 63 del TFUE el hecho de reservar el beneficio de la exención del Impuesto sobre Sociedades únicamente a los fondos de pensiones residentes en un determinado Estado miembro, dado que existen medidas menos restrictivas de la libre circulación de capitales que permiten garantizar la recaudación de las deudas tributarias³¹.

²⁷ Sentencia del TJUE de 19 de enero de 2006, *Bouanich* (asunto C-265/04), apartado 56.

²⁸ Sentencia del TJUE de 19 de enero de 2006, *Bouanich* (asunto C-265/04), apartado 43.

²⁹ *Vid.*, las Sentencias del TJUE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen* (asunto C-35/98), de 15 de julio de 2004, *Lenz* (asunto C-315/02) y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen* (asunto C-319/02) y de 15 de septiembre de 2011, *Accor* (asunto C-310/09), apartado 103.

³⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Capítulo 43: La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias básicas”, en *Manual de fiscalidad internacional, op. cit.*, pág. 2029.

³¹ Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2011, *Comisión/República Portuguesa* (asunto C-493/09), apartados 50 y 53.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, J. M. (2003): “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *QF*, núm. 19.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2007): “Capítulo 43: La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias básicas”, en *Manual de fiscalidad internacional*, vol. II, 3.ª ed., IEF, Madrid.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2011): “Capítulo XVII. Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho tributario español”, en *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 5.ª ed., Tecnos, Madrid.
- GARCÍA-MONCÓ, A. M. (1999): *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid.
- MARCHESSOU, P. y ANÍBARRO PÉREZ, S. (2003): “Imposición directa y Derecho comunitario: una aproximación a la contribución del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *NF*, núm. 9.
- PÉREZ DE LAS HERAS, B. (2008): *El mercado Interior Europeo. Las libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*, 2.º ed., Deusto, Bilbao.
- SANZ GÓMEZ, R. J. (2010): *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona.

EL TAX LEASE ESPAÑOL COMO AYUDA DE ESTADO

ESTELA FERREIRO SERRET
(Universidad de Barcelona)

SUMARIO

1. EL TAX LEASE ESPAÑOL Y LA NOCIÓN DE AYUDA DE ESTADO. 2. LA CONSIDERACIÓN DEL SEAF EN SU CONJUNTO. 3. LAS MEDIDAS QUE CONFIGURAN EL SEAF CONSIDERADAS DE FORMA INDIVIDUAL. 3.1. Las medidas que no constituyen una ventaja. 3.2. Las ventajas no selectivas. 3.3. Las medidas ilegales que constituyen una ayuda de Estado. BIBLIOGRAFÍA.

1. EL TAX LEASE ESPAÑOL Y LA NOCIÓN DE AYUDA DE ESTADO

El *Tax Lease* o “sistema de arrendamiento financiero español” (en adelante, SEAF) consistía en la combinación de varias normas jurídicas del Impuesto sobre Sociedades español¹ que, a través de la participación de varios sujetos, permitía que los buques fabricados en España y sometidos a dicho sistema pudieran ser adquiridos por las empresas navieras por un precio menor al del mercado.

En este sentido, cabe señalar que algunas de las normas jurídicas en cuestión encerraban beneficios fiscales en sentido estricto². Entre ellas, podemos destacar, en primer lugar, la posibilidad de una amortización acelerada, establecida en el artículo 115, apartado 6, de la LIS; en segundo lugar, la posibilidad de una amortización anticipada recogida en el apartado 11 del mismo artículo; y, en tercer y último lugar, la exención de la plusvalía derivada de la transmisión de un buque recogida en el artículo 125.2 de la LIS. La combinación de estos tres beneficios fiscales a través de la participación de diferentes sujetos, unidos por distintos contratos de arrendamiento financiero, permitía que los buques fabricados en España que utilizaban dicho sistema tuvieran una ventaja frente a aquéllos que no lo utilizaban.

Dicha ventaja fue denunciada ante la Comisión, quien, a través de la Decisión el 29 de junio de 2011³, incoa el procedimiento de investigación formal establecido en el apartado 2 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). En esta Decisión, la Comisión examina el SEAF y determina la posible incompatibilidad de las medidas que configuraban el *tax lease*⁴. Sin embargo, no existe aún la decisión necesaria para cerrar el procedimiento de investigación formal. Es por ello que nos parece necesario aquí analizar las distintas medidas que la Comisión señala como ayudas ilegales, para ver hasta qué punto encajan en la noción de “ayuda de Estado”⁵.

¹ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, publicado en el *BOE* de 11 de marzo de 2004, núm. 61 (en adelante, LIS) y Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, publicado en el *BOE* de 6 de agosto de 2004, núm. 189 (en adelante, RIS).

² Entendemos por “beneficio fiscal en sentido estricto” aquellos beneficios fiscales que se configuran a través de normas excepcionales, dirigidos a, siguiendo las palabras de FALCÓN Y TELLA, “crear posiciones ventajosas con vistas a lograr una determinada finalidad” (FALCÓN Y TELLA, R.: “Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, 1989, núm. 58, pp. 45-67, p. 51).

³ Decisión de la Comisión Europea de 29 de junio de 2011, C (2011) 4494 final, publicada en el DOUE, 21 de septiembre de 2011, C-276, pp. 5-21. En dicha Decisión, tras un examen previo de la ayuda denunciada, la Comisión destaca la posibilidad que brinda el artículo 14 del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo, es decir, la posibilidad de que la Comisión exija la recuperación de la ayuda ilegal por parte del Estado español si la ayuda es definitivamente incompatible con el mercado interior.

⁴ Cabe recordar aquí la jurisprudencia asentada tras el asunto *Francia c/Comisión* (STJCE, 14 de febrero de 1990, as. C-301/87, punto 22), en la que el Tribunal no reconoce a la Comisión “la facultad de declarar la ilegalidad de las ayudas por el único motivo de que el Estado miembro interesado no hubiera cumplido con la obligación de notificar y sin que se haya examinado la compatibilidad de la ayuda de que se trata con el mercado común, en particular, respecto al apartado 3 del artículo 92” (STPI, 18 de septiembre de 1995, as. T-49/1993, *Side c/Comisión*, punto 84).

⁵ La noción de “ayuda de Estado” debe ser entendida de forma diferente si estamos en un plano teórico o en un plano práctico. En el plano teórico, la medida debe reunir las condiciones que se desprenden del texto del artículo 107.1 del TFUE y, en todo caso, sólo será compatible si se señala expresamente, ya que, de lo contrario, es de por sí incompatible con el mercado

Cabe recordar que en el artículo 107.1 del TFUE se establece un principio general, aunque no absoluto, de prohibición de las ayudas otorgadas por los Estados. Así, en dicho artículo, se prevé que, “salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en la que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. Por lo tanto, para que se dé la noción de ayuda de Estado, la medida en cuestión debe reunir tres condiciones: que falsee o amenace con falsear la competencia e incida en los intercambios comerciales intracomunitarios, que tenga origen estatal, y, por último, que constituya una ventaja con carácter selectivo.

No obstante, en esta Comunicación, nos limitaremos únicamente a examinar si las ayudas ilegales señaladas por la Comisión constituyen verdaderamente una “ventaja selectiva”, para determinar así si son “ayudas de Estado”. Para ello seguiremos la distinción hecha en la Decisión de 2011, examinando, por un lado, el sistema en su conjunto⁶ (II), y, por otro lado, las diversas medidas que configuran el SEAF consideradas de forma individual (III).

2. LA CONSIDERACIÓN DEL SEAF EN SU CONJUNTO

Tal y como destacábamos en un principio, el SEAF se basa, esencialmente, en la acumulación de tres beneficios fiscales. En primer lugar, la amortización acelerada establecida en el artículo 115.6 de la LIS. En segundo lugar, la amortización anticipada establecida en el artículo 115.11 de la LIS, conseguida por el beneficiario únicamente tras la autorización por parte de la Administración tributaria, exigida en el artículo 49 del RIS. Y, en tercer lugar, la exención de la plusvalía establecida en el artículo 125.2 de la LIS por entrar la Agrupación de Interés Económico⁷ (uno de los sujetos que participa en el SEAF), con previa autorización de la Administración tributaria, en el Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje⁸. Sin embargo, tal y como señala la Comisión en su Decisión de 2011, la ventaja –primer elemento de la tercera condición aquí analizada– “no se deriva de una norma explícita, sino de la ausencia de normas generales de liquidación aplicables a las obligaciones fiscales encubiertas y de la presunción de que los buques adquiridos mediante contratos de arrendamiento autorizados son nuevos”⁹.

Cabe recordar aquí que para que una medida de naturaleza tributaria constituya una ventaja es preciso que haya, por un lado, un beneficio económico, determinado y gratuito, y, por otro lado, que éste se otorgue a través de una norma jurídica excepcional¹⁰. De esta forma, si bien el beneficio económico, gratuito y determinado es fácilmente identificable en el SEAF considerado en su conjunto¹¹, el hecho de que éste se otorgue a través de una “ausencia de normas” nos plantea la cuestión relativa de si existe, en el sentido de la normativa relativa a las ayudas de Estado, una ventaja.

Podríamos entender que una ventaja a través de una “ausencia de normas” es una ventaja *de facto*. En este sentido, cabe traer a colación el asunto *Gibraltar*¹², en el que se determinó que existía una ventaja selectiva por el hecho de que, con la combinación de los diferentes impuestos que el Gobierno de Gibraltar proponía para la reforma del sistema tributario, se conseguía la no tributación de las so-

interior. En cambio, según el Reglamento núm. 659/1999, es una ayuda “toda medida que reúna todos los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado”. Por lo tanto, en un plano práctico, son ayudas de Estado tanto las medidas que presuntamente reúnen las condiciones del artículo 107.1 del TFUE como aquéllas que las reúnen efectivamente.

⁶ En la Decisión de 2011, la Comisión determina que “el SEAF en su conjunto constituye una ayuda ilegal” (Decisión de la Comisión Europea de 29 de junio de 2011, p. 26, punto 85).

⁷ En adelante, AIE.

⁸ Capítulo XVII del Título VII “Regímenes tributarios especiales” de la LIS.

⁹ Decisión de la Comisión Europea de 29 de junio de 2011, p. 17, punto 56.

¹⁰ De la noción de “ventaja” nos hemos ocupado detenidamente en nuestra tesis doctoral, inéd., *Ayudas de Estado en el ámbito fiscal*, Barcelona, 2012.

¹¹ Así, la Comisión destaca que “el efecto conjunto de las medidas fiscales utilizadas en el SEAF permite a la AIE y a sus inversores obtener un beneficio fiscal de aproximadamente el 30 por 100 del precio bruto inicial del buque. Este beneficio fiscal es parcialmente (10-15 por 100) repercutido en los inversores de la AIE y parcialmente (85-90 por 100) en la empresa naviera que compre el buque (con una reducción del 20 por 100 al 30 por 100 del precio)” (Decisión de la Comisión Europea de 29 de junio de 2011, p. 8, punto 21).

¹² STJUE, 15 de noviembre de 2011, ass. ac. C-106/09 P y C-107/09 P.

ciudades extraterritoriales¹³. Una no tributación que fue considerada por el Tribunal de Luxemburgo una “ventaja selectiva”¹⁴. Por lo tanto, podríamos considerar que, en dicho asunto, el Tribunal utiliza también la noción de ventaja *de facto*, determinando que existe una ayuda de Estado sin identificar una norma jurídica excepcional que otorgue un beneficio económico, gratuito y determinado, sino únicamente una “ausencia de normas”.

Sin embargo, desde aquí defendemos la insuficiencia de la identificación de dicha “ventaja *de facto*” para declarar que una medida constituya una ayuda de Estado. Dicha noción permitiría que la normativa relativa a las ayudas otorgadas por los Estados pueda aplicarse sin límites, en contra del principio de seguridad jurídica. Por otro lado, la no identificación de una norma jurídica excepcional hace que el segundo elemento de la tercera condición, es decir, el carácter selectivo de la ventaja, sea difícil de examinar. Ya que si para ello únicamente debemos guiarnos por los sujetos que obtienen el beneficio económico, determinado y gratuito, éstos, en el caso concreto del *tax lease*, son varios. Lo que nos llevaría a la conclusión de que la ventaja es general, puesto que los beneficiarios del SEAF en su conjunto son varios sujetos, y que, por lo tanto, no existe, en tal caso, una ayuda de Estado.

Así pues, la ayuda ilegal relativa al SEAF en su conjunto no puede constituir una ayuda de Estado en ningún caso. En primer lugar, puesto que el primer elemento de la tercera condición no se da por no existir una norma jurídica excepcional que otorgue un beneficio económico, determinado y gratuito. Y, en segundo lugar, porque aun en el supuesto de aceptar la existencia de una ventaja *de facto*, ésta no puede considerarse selectiva al existir varios sujetos beneficiarios. Por todo ello, creemos conveniente seguir nuestro análisis con el examen de las diferentes medidas que han sido calificadas por la Comisión como ayudas nuevas, medidas ilegales y ayudas existentes, para determinar si éstas encajan en la noción de ayuda de Estado y, por lo tanto, para saber si éstas pueden ser calificadas por la Comisión como ayudas incompatibles.

3. LAS MEDIDAS QUE CONFIGURAN EL SEAF CONSIDERADAS DE FORMA INDIVIDUAL

Por lo que se refiere a las medidas de naturaleza tributaria que configuran el SEAF, consideradas esta vez de forma individual, la Comisión distingue entre ayudas nuevas, medidas ilegales y ayudas existentes. Como ayuda nueva¹⁵, la Comisión señala el artículo 50.3 del RIS. Como medidas ilegales, el artículo 115, apartado 11, de la LIS; el artículo 49 del RIS; el artículo 48, apartado 4, de la LIS, y, de nuevo, el artículo 50.3 del RIS. Y, por último, considera como ayuda existente¹⁶ la amortización acelerada, establecida en el artículo 115, apartado 6, de la LIS. Para abordar el análisis de estas medidas como posibles ayudas de Estado, creemos que es necesario agruparlas según planteen los mismos problemas acerca de la tercera condición necesaria para que se dé la noción de ayuda de Estado, es decir, que la medida constituya una ventaja selectiva. En este sentido, en primer lugar, examinaremos las medidas que no son ayudas de Estado por no constituir una ventaja (1); en segundo lugar, las medidas que constituyen una ventaja, pero que aun así no pueden ser calificadas como ayudas de Estado puesto que no son selectivas (2); y, en tercer y último lugar, las medidas que sí son ayudas de Estado (3).

¹³ Así, el Tribunal de Luxemburgo señala que “a este respecto, es preciso observar que la circunstancia de que las sociedades extraterritoriales no estén sujetas a imposición no es una consecuencia aleatoria del régimen de que se trata, sino la consecuencia ineluctable del hecho de que las bases imponibles estén precisamente concebidas de forma que las sociedades extraterritoriales, que por su naturaleza no tienen empleados ni ocupan locales, no disponen de una base imponible con arreglo a lo dispuesto en el proyecto de reforma fiscal” (STJUE, 15 de noviembre de 2011, ass. ac. C-106/09 P y C-107/09 P, *Gibraltar*, punto 106). Para un análisis de dicha sentencia, *vid.*, por todos, PÉREZ BERNABEU, B.: “Reflexiones en torno a la sentencia del TJUE de 15 de noviembre de 2011 relativa a la reforma del Impuesto sobre Sociedades de Gibraltar y su consideración como ayuda de Estado”, *Crónica Tributaria*, 2012, núm. 1, pp. 23-26.

¹⁴ Así, tal y como destaca DÍAZ ABAD, el Tribunal entiende que “el hecho de que dichas sociedades, que constituyen por lo que se refiere a las bases imponibles previstas en el proyecto de reforma fiscal un grupo de sociedades que no están sujetas a imposición debido, precisamente, a las características propias y específicas de dicho grupo, permite considerar que las mencionadas sociedades se ven favorecidas por ventajas fiscales” (DÍAZ ABAD, N.: “La fiscalidad de Gibraltar a examen”, *Revista española de Derecho Europeo*, 2012, núm. 41, pp. 7-13, p. 13).

¹⁵ El artículo 1 c) del Reglamento núm. 659/1999 define las ayudas nuevas como “toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes”.

¹⁶ Artículo 1 b) del Reglamento núm. 659/1999.

3.1. Las medidas que no constituyen una ventaja

Debemos referirnos aquí al artículo 50.3 del RIS. En dicho artículo se establecía –puesto que ha sido derogado¹⁷– que “a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 125 de la Ley del Impuesto, no tendrán consideración de buques usados aquellos que hayan sido adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hayan sido objeto de previa autorización por parte de la Administración tributaria”. Dicha medida es considerada por la Comisión no sólo como una medida ilegal, sino como una ayuda nueva. Ello se debe a que el artículo 50.3 del RIS es una modificación de una ayuda existente¹⁸, en este caso, del Régimen relativo a las entidades navieras en función del tonelaje, establecido en el Capítulo XVII del Título VII de la LIS¹⁹, declarado compatible²⁰ con el mercado interior en base al artículo 107.3, apartado c), del TFUE, en el que se dispone que “podrán considerarse compatibles con el mercado interior: (...) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”²¹.

Dicho régimen, conocido también como el régimen de *tonnage tax*, constituye una ayuda de Estado por el hecho de otorgar una ventaja selectiva a las entidades navieras. La ventaja consiste en la posibilidad que se otorga a los beneficiarios del régimen de determinar su base imponible a través del método de estimación objetiva²². Ello otorga a las entidades navieras un claro beneficio económico, determinado y gratuito a través de una norma jurídica excepcional, en el sentido de que el fundamento último de dicha norma no es el principio de igualdad²³.

Sin embargo, la estimación objetiva no es el único beneficio fiscal que podemos encontrar en el Régimen relativo a las entidades navieras en función del tonelaje. Así, en el apartado 2 del mismo artículo 125 de la LIS, se establece una exención de la plusvalía obtenida por la venta de los buques afectos a dicho régimen²⁴. No obstante, en este caso consideramos que no estamos ante una ventaja, ya que, si bien otorga un beneficio económico, determinado y gratuito, no podemos considerar que el artículo 125.2 de la LIS sea una norma jurídica excepcional. Así, la Comisión, en su Decisión de 27 de febrero de 2002 en la que declara compatible el régimen en cuestión, considera que “en la base imponible del régimen especial se integran exclusivamente los ingresos derivados de la explotación de los buques incluidos en el régimen y los gastos directamente relacionados con la obtención de los mismos”²⁵, siendo por ello necesario incluir en el régimen una exención para la plusvalía obtenida por la venta de los buques afectos a dicho régimen.

¹⁷ El artículo 50.3 del RIS ha sido derogado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, publicada en el BOE de 28 diciembre 2012, núm. 312 (en adelante, Ley 16/2012). Sin embargo, tal y como especifica en el apartado 2 de la Disposición derogatoria única de dicha Ley, el artículo 50.3 del RIS queda derogado “con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2013”.

¹⁸ Artículo 1 c) del Reglamento núm. 659/1999. En este sentido, la “ayuda existente” es definida por el artículo 1 b) ii) del mismo Reglamento como “la ayuda autorizada, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales autorizados por la Comisión o por el Consejo”.

¹⁹ Dicho régimen fue introducido por la Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias y declarado por la Comisión compatible con el mercado interior.

²⁰ Decisión de la Comisión de 27 de febrero de 2002, C (2002) 582 fin, publicada en el DOCE, 12 de febrero de 2004, C-38, p. 5.

²¹ En este sentido cabe recordar que, si bien el artículo 107.1 del TFUE establece un principio general de prohibición de las ayudas de Estado, éste no es absoluto. Así, el propio artículo 107, en sus apartados 2 y 3, establece los fundamentos jurídicos para la posible compatibilidad de algunas ayudas de Estado.

²² Artículo 125.1 de la LIS. Cabe destacar que el método de estimación en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades español es la estimación directa.

²³ Cabe hacer la precisión de que, si bien dicho artículo forma parte de un Régimen tributario que se incluye en los “Regímenes tributarios especiales” del Título VII de la LIS, ello no significa que sea una norma jurídica especial. Entendemos por norma jurídica especial una norma jurídica que adapta una norma general a un supuesto que necesita ser diferenciado para cumplir con el principio de igualdad. En este caso, la opción que tienen las entidades navieras de estimar su base imponible a través de un régimen diferente al general, utilizando así un sistema de estimación objetiva, no se explica por el principio de igualdad. Vid., por todos, MULEIRO PARADA, L.: “El *tonnage tax* en el Impuesto sobre Sociedades”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, 2009, núm. 313, pp. 103-130.

²⁴ El artículo 125.2 de la LIS establece que “la renta positiva o negativa que, en su caso, se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto a este régimen, se considerará integrada en la base imponible calculada de acuerdo con el apartado anterior”.

²⁵ Decisión de 27 de febrero de 2002, página 4, punto 2.6.2.

No obstante, en la misma Decisión de 2002, la Comisión obliga al Estado español a que dicha exención sólo se aplique a los buques nuevos. En este sentido, el artículo 125.2 de la LIS especifica que el beneficio económico, determinado y gratuito que se deriva de la exención de la plusvalía no se otorga “cuando se trate de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial, o de buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación”. Ello tiene como finalidad que los beneficios fiscales temporales –como, por ejemplo, una amortización acelerada o anticipada– no se conviertan en permanentes²⁶. Por lo tanto, la exclusión de los buques “cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial” y de los buques usados tiene su fundamento en el principio de capacidad económica. De esta forma, el beneficio económico, determinado y gratuito otorgado por la exención de la plusvalía obtenida por la venta de buques “nuevos” es una norma general y la exclusión de los buques usados es una norma especial y no excepcional.

Así pues, si bien el artículo 125.1 de la LIS, en el que se establece el sistema de estimación objetiva, es una norma jurídica excepcional que concede un beneficio económico, determinado y gratuito y, por ello, una ventaja selectiva; la exención de la plusvalía por la venta de un buque nuevo es una norma jurídica general y, por lo tanto, no puede constituir una ventaja. Por todo ello, la exclusión de los buques usados del ámbito objetivo de dicha exención es una norma especial, ya que la existencia de dicha norma jurídica se puede fundamentar en el principio de capacidad económica.

De esta forma, podemos concluir que la compatibilidad del régimen es necesaria para la excepcionalidad de la aplicación del método de estimación objetiva establecida en el artículo 125.1 de la LIS, pero no para la exclusión de los buques usados de la exención del artículo 125.2, primer párrafo, de la misma norma, ya que ésta no supone una norma excepcional y por lo tanto no puede significar una ventaja. En este sentido, consideramos que la introducción del artículo 50.3 del RIS no es más que la puesta en igualdad de condiciones a aquellos buques que son comprados directamente a aquéllos que son comprados a través de un arrendamiento financiero. Por lo tanto, no podemos considerar que se trate de una norma jurídica excepcional y, por consiguiente, no creemos que cumpla con la noción de “ventaja”.

Es cierto que la introducción por parte del Estado español del artículo 50.3 del RIS ha permitido la combinación de la amortización acelerada y anticipada con el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje, haciendo posible que unas ventajas que se otorgan con el objetivo de ser temporales, acaben por ser permanentes. En este sentido, el hecho de que los beneficios obtenidos por las amortizaciones se consoliden por esta no tributación de la plusvalía sólo puede ser entendido como una ventaja *de facto*, ya que *de iure* no puede ser declarada ventaja ya que no hay ninguna norma jurídica que otorgue un beneficio determinado. Sin embargo, reiteramos aquí lo señalado anteriormente acerca de la noción de ventaja *de facto*, siendo necesario para nosotros que una ayuda de Estado se contemple en una norma jurídica excepcional y no en una “ausencia de normas”. Otra cosa diferente es que la ayuda de Estado declarada compatible se haya visto ampliada. Sin embargo, ello debe considerarse en relación a los límites relativos a la compatibilidad del Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje y no en relación a la noción de ayuda de Estado.

3.2. Las ventajas no selectivas

Como medidas ilegales que no son ayudas de Estado por el hecho de que, a pesar de constituir una ventaja, no son selectivas, debemos señalar tanto el artículo 48.4 como el artículo 115.6 de la LIS.

Por lo que se refiere al artículo 48, apartado 4, de la LIS, éste establecía –dado que ha sido derogado²⁷– lo siguiente: “la aplicación de lo dispuesto en el apartado 11 del artículo 115 de esta Ley exigirá que los activos allí referidos sean arrendados a terceros no vinculados con la agrupación de interés económico que no afecte a su actividad, y que sus socios mantengan su participación hasta la finalización del período impositivo en el que concluya el mencionado arrendamiento”. A nuestro entender, dicha medida no constituye una ayuda de Estado ya que, si bien el elemento de la ventaja viene dado

²⁶ Cabe señalar que los buques nuevos no han sido objeto de amortización y, por lo tanto, el valor de mercado debería ser el mismo que el valor contable del buque. En este sentido, Hacienda habría recaudado verdaderamente lo que debía recaudar en cada momento, ya que el sujeto pasivo titular del buque no se habrá descontado de su base imponible –determinada, en este caso, a través del método de estimación directa por aplicación del régimen general del IS– las amortizaciones correspondientes.

²⁷ El artículo 48.4 de la LIS ha sido derogado por el apartado segundo, tres, de la Disposición final primera de la Ley 16/2012.

por el artículo 115.11 de la LIS, el artículo 48.4 de la LIS no permite establecer el carácter selectivo de dicha ventaja.

Por otro lado, en cuanto al artículo 115.6 de la LIS, éste permite una amortización acelerada²⁸. En este sentido, no consideramos que ésta constituya una ayuda de Estado por el mismo motivo, puesto que, si bien la amortización acelerada es una ventaja, ésta carece de carácter selectivo.

3.3. Las medidas ilegales que constituyen una ayuda de Estado

Por lo que se refiere al artículo 115, apartado 11, de la LIS²⁹, éste establece la posibilidad de una amortización anticipada. Para ello, era necesario³⁰, según el artículo 49 del RIS³¹, la autorización previa de la Administración tributaria. Ello encaja en la noción de ayuda de Estado por cuanto, por un lado, una amortización anticipada es un beneficio económico, determinado y gratuito otorgado a través de una norma jurídica excepcional. Y, por otro lado, la necesidad de autorización previa por parte de la Administración permite establecer una presunción acerca del carácter selectivo *de facto* de la ventaja.

Cabe destacar que las instituciones comunitarias declaran una presunta selectividad *de facto* de la ventaja cuando la aplicación de ésta requiere la autorización previa de la Administración. En este sentido, tal y como señala Martín López, “una disposición reguladora de un beneficio de contenido económico no reservado, *prima facie*, a empresas o producciones específicas resultará de hecho selectiva cuando las autoridades públicas del Estado miembro otorgante gocen de facultades discrecionales para su aplicación”³². Sin embargo, el Estado miembro puede probar que los criterios para tener dicha autorización están establecidos de forma clara y objetiva y que, por lo tanto, la medida no es selectiva. Si dichos criterios no son claros y objetivos, parte de la doctrina defiende que para poder considerar la selectividad *de facto* de una ventaja, es necesario que se examine la motivación de los actos administrativos concretos³³.

²⁸ El artículo 115.6 de la LIS establece que “La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concorra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato. / El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. / Tratándose de los sujetos pasivos a los que se refiere el capítulo XII del título VII, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5”.

²⁹ El artículo 115, apartado 11, de la LIS establecía que “El Ministerio de Economía y Hacienda podrá determinar, según el procedimiento que reglamentariamente se establezca, el momento temporal a que se refiere el apartado 6, atendiendo a las peculiaridades del período de contratación o de la construcción del bien, así como a las singularidades de su utilización económica, siempre que dicha determinación no afecte al cálculo de la base imponible derivada de la utilización efectiva del bien, ni a las rentas derivadas de su transmisión que deban determinarse según las reglas del régimen general del impuesto o del régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII de esta Ley. / En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al sujeto pasivo y debidamente justificada, no se integrará en la base imponible del arrendatario la diferencia positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable”. Actualmente, tras la modificación introducida por la Ley 16/2012, dicho artículo establece que “Las entidades arrendatarias podrán optar, a través de una comunicación al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en los términos que reglamentariamente se establezcan, por establecer que el momento temporal a que se refiere el apartado 6 se corresponde con el momento del inicio efectivo de la construcción del activo, atendiendo al cumplimiento simultáneo de los siguientes requisitos: a) Que se trate de activos que tengan la consideración de elementos del inmovilizado material que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero, en el que las cuotas del referido contrato se satisfagan de forma significativa antes de la finalización de la construcción del activo. / b) Que la construcción de estos activos implique un período mínimo de 12 meses. / c) Que se trate de activos que reúnan requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se correspondan con producciones en serie”.

³⁰ El artículo 49 del RIS ha sido derogado por la Ley 16/2012. Sin embargo, tal y como especifica en el apartado 2 de la Disposición derogatoria única de dicha Ley, el artículo 49 del RIS queda derogado “con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2013”.

³¹ El artículo 49 del RIS se refería a los contratos de arrendamiento financiero, concretamente a la determinación del momento desde el que son deducibles las cantidades satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien.

³² MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006, p. 274.

³³ En este sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, 2001, núm. 196, pp. 81-116, p. 99; y, MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, op. cit., p. 342.

En el caso concreto, la prueba de que la aplicación de la amortización anticipada no se ha hecho de forma selectiva parece difícil, ya que, tal y como destaca la Comisión en su Decisión de 2011, “en la práctica, las autoridades españolas confirmaron durante la reunión de 24 de enero de 2011 que, sobre la base de las autorizaciones expedidas hasta ese momento, las condiciones del artículo 115.11, apartado 11, de la LIS sólo se consideraban cumplidas en caso de una adquisición de buques que supusiera el cambio del régimen fiscal normal a la tributación por tonelaje y la subsiguiente transferencia de la titularidad del buque a la empresa naviera mediante el ejercicio de una opción de fletamento de buque vacío”³⁴. Así pues, las únicas medidas ilegales que consideramos que pueden ser calificadas como ayuda de Estado por constituir una ventaja selectiva son los artículos 115.11 de la LIS y 49 del RIS. Por lo tanto, la Comisión podría pedir al Estado español la recuperación de dicha ayuda.

³⁴ Decisión de la Comisión de 29 de junio de 2011, p. 12, punto 34.

BIBLIOGRAFÍA

- DÍAZ ABAD, N. (2012): "La fiscalidad de Gibraltar a examen", *Revista española de Derecho Europeo*, núm. 41, pp. 7-13.
- FALCÓN y TELLA, R. (1989): "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades", *Crónica Tributaria*, núm. 58, pp. 45-67.
- FERREIRO SERRET, E. (2012): *Ayudas de Estado en el ámbito fiscal*, Tesis doctoral, INÉD., Barcelona.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2001): "El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, pp. 81-116.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- MULEIRO PARADA, L. (2009): "El *tonnage tax* en el Impuesto sobre Sociedades", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 313, pp. 103-130.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2012): "Reflexiones en torno a la sentencia del TJUE de 15 de noviembre de 2011 relativa a la reforma del Impuesto sobre Sociedades de Gibraltar y su consideración como ayuda de Estado", *Crónica Tributaria*, núm. 1, pp. 23-26.

Las ayudas de Estado de naturaleza fiscal en la realización del mercado interior. Breve aproximación a la relación entre las ayudas de Estado y las libertades de circulación

LEOPOLDO GARCÍA GUIJO¹
(Universidad de Santiago de Compostela)

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL MERCADO ÚNICO EN LA UNIÓN EUROPEA: BREVE HISTORIA Y CONCEPTUALIZACIÓN. 3. EL PAPEL DE LAS NORMAS EUROPEAS EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO EN LA CONSTRUCCIÓN DEL MERCADO INTERIOR. ESPECIAL REFERENCIA A LAS AYUDAS FISCALES SELECTIVAS. 3.1. El control de las ayudas de Estado de naturaleza fiscal y la realización de las libertades de circulación. 4. CONCLUSIONES.

ABSTRACT

State Aid rules are one of the main tools to ensure the effectiveness of the free competition and, in less degree, non discrimination principles, over whom the Internal Market is sustained.

Particularly the interdiction of selective fiscal advantages contributes to the realization of the Single Market by prohibiting those fiscal incentives which distort competition and exchanges within Member States, by acting as a tool against Harmful Tax Competition, as an instrument of negative harmonization and as a way of realize the freedoms of movement.

Precisely this paper is focused in this last point, showing how from a tributary perspective there exists a growing convergence (at the conceptual level -similitude between the notions of selective fiscal advantage/discrimination and State Aid/restriction- and at the analytical one -Court's analysis phases-) between State Aids and the fundamental freedoms (the same measure can vulnerate both fields).

This convergence allows that article 107.1 TFEU is used to realize the freedoms of movement, which results in a benefit for the Internal Market (but harms Members State's fiscal sovereignty).

Key Words: Internal Market, State Aid, Fundamental Freedoms, selective fiscal advantage, discrimination/restriction, test of proportionality.

RESUMEN

Las normas sobre ayudas de Estado son una de las principales herramientas para asegurar la eficacia de los principios de libre competencia y, en menor medida, no discriminación, sobre los que se sostiene el Mercado Único.

En particular la interdicción de ventajas fiscales selectivas contribuye a la realización del Mercado Interior al prohibir aquellos beneficios fiscales que distorsionan la competencia e intercambios entre Estados, al servir de herramienta de lucha contra la *Harmful Tax Competition*, como instrumento de armonización negativa y como vía de realizar las libertades de circulación.

Precisamente en este último punto se centra este trabajo, mostrando como desde el punto de vista tributario existen una convergencia (en el plano conceptual -similitud entre ventaja fiscal selectiva/discriminación y ayudas de Estado/restricción- y analítico -fases de análisis del TJUE-) creciente de los campos de las ayudas de Estado y las libertades de circulación (vulneración de ambos regímenes por una misma medida fiscal).

Esta convergencia permite que el artículo 107.1 TFUE sea usado para realizar las libertades de circulación, lo que redunde en beneficio del Mercado Interior (pero perjudica la soberanía fiscal de los Estados Miembros).

Palabras clave: Mercado Interior, ayudas de Estado, libertades de circulación, ventaja fiscal selectiva, discriminación/restricción, test de proporcionalidad.

¹ leopoldo.garcia@rai.usc.es

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto resaltar el papel que ha jugado y sigue jugando la normativa europea en materia de ayudas de Estado en la realización de un Mercado Interior que se sustenta sobre los principios de libre competencia y no discriminación.

Para ello, en primer lugar, se expondrá brevemente cuál ha sido la génesis, en que consiste y cuáles son los pilares fundamentales que sustentan el Mercado Único consagrado en el artículo 3.3 TUE para, seguidamente, analizar el papel han desempeñado, y desempeñan, las normas europeas sobre ayudas de Estado en la construcción y mantenimiento de dicho Mercado.

En concreto el estudio se centrará en las ayudas de Estado de naturaleza fiscal, es decir, en las ayudas o ventajas fiscales selectivas, un género concreto de ayuda de Estado caracterizado por tratarse de la concesión de una ayuda mediante fondos públicos a una empresa o conjunto de empresas a través de beneficios fiscales (el Estado concede la ayuda renunciando a parte de su recaudación tributaria, por lo que podría considerarse una vía pasiva de concesión, frente a la vía activa consistente en otorgar subvenciones u otro tipo que ayuda que suponga un desembolso activo de fondos estatales).

Dentro del campo de las ayudas de Estado de naturaleza fiscal, entre las múltiples vías en que el control de las ayudas de Estado fiscales contribuye a la realización del Mercado Interior (lucha contra la *Harmful Tax Competition*, instrumento de armonización negativa, etc.), este trabajo se focaliza en la relación que éstas guardan con las libertades de circulación.

Así se mostrará como la similitud conceptual entre las ventajas fiscales selectivas/ayudas de Estado y las discriminaciones/restricciones fiscales al ejercicio de una libertad de circulación permiten que una misma medida tributaria sea una ayuda de Estado de naturaleza fiscal (contraria al Derecho de la Unión) para determinados operadores económicos y, simultáneamente suponga una discriminación/restricción fiscal al ejercicio de una libertad de circulación para otros (por tanto también incompatible), lo que posibilita su enjuiciamiento bajo ambos regímenes (el caso más reciente es la STJUE 17.11.2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08).

También se estudiará como la similitud entre ambos campos no es solo conceptual, sino también analítica, especialmente desde que el TJUE ha comenzado a aplicar el test de proporcionalidad a las vulneraciones de las normas sobre ayudas de Estado. Esto apunta a que el procedimiento analítico seguido por el Tribunal en los casos de ayudas de Estado y vulneración de las libertades de circulación es convergente:

1. Determinación de la vulneración.
 - a. Ventaja fiscal selectiva/discriminación (restricción).
2. Causas de justificación de la vulneración.
 - a. Objetivo de la medida compatible con el Tratado → justificación basada en la lógica interna/coherencia del sistema fiscal.
 - b. Proporcionalidad de la medida².
 - i. Necesaria para alcanzar el objetivo perseguido.
 - ii. Adecuada (inexistencia de una menos lesiva).

En definitiva se expondrá como la superposición bajo determinadas circunstancias de las ayudas de Estado y las libertades de circulación permiten que aquéllas se usen para evitar vulneraciones de éstas, y viceversa, lo que en todo caso redundará en beneficio del Mercado Interior, al existir un mayor número de vías para atacar las vulneraciones de los principios de libre competencia y no discriminación que distorsionan su funcionamiento.

Sin embargo esta superposición o expansión del concepto de ayudas de Estado hasta abarcar el trato diferente no justificado de los no-residentes frente a los residentes genera también una serie de problemas, como por ejemplo cómo debe actuarse en estos casos (pues las consecuencias para el Estado y particulares difieren si se aplica el régimen de ayudas de Estado o las normas sobre libertades de circulación) o el hecho de que el régimen de ayudas estatales se convierte en un instrumento más

² Este paso es relativamente reciente en las ayudas de Estado.

potente aún para intervenir en la política fiscal de los Estados miembro, cuestiones todas ellas que sin embargo no podrán ser abordadas en el presente trabajo.

2. EL MERCADO ÚNICO EN LA UNIÓN EUROPEA: BREVE HISTORIA Y CONCEPTUALIZACIÓN

Ya desde un primer momento la Comunidad Económica del Carbón y de Acero (CECA), embrión originario de la actual Unión Europea, nació con el objetivo de crear un mercado común (originariamente para el carbón y el acero), tal y como se recogía en el Tratado de París de 1951 firmado por Francia, Alemania, Italia, Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo³.

Seis años después, el 25 de marzo de 1957, los mismos países firmaron en Roma los Tratados por los que se constituía la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euroatom) y la Comunidad Económica Europea (CEE)⁴, de tal modo que quedaban constituidas las tres Comunidades Europeas que posteriormente evolucionaron en la actual UE.

En todo caso como señala Groves⁵, ya el Tratado de Roma por el que se creaba la CEE recogía, en su artículo 2.º, como objetivo de la Comunidad, la creación de un Mercado Común (*Common Market*) y una aproximación de las políticas económicas de sus miembros con el objetivo de lograr el desarrollo económico⁶ y social en la CEE, para lo cual el artículo 3º establecía una serie de medidas que debían adoptarse a tal fin. Entre ellas queremos destacar:

- La prohibición, entre los Estados miembros, de derechos de aduana y de restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente.
- Supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.
- Un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior.
- La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común.

Por tanto se observa como, ya desde su germen primigenio, quedaron claramente marcados los elementos que en breve señalaremos como definitorios del Mercado Interior: prohibición aduanas interiores (tributos discriminatorios, restricciones cuantitativas a la importación y exacciones de efecto equivalente), libertad de circulación de personas (trabajadores y establecimiento), mercancías (mercancías *stricto sensu* y servicios) y capitales-pagos y consagración de la libre competencia.

Posteriormente, el 11 de diciembre de 1992, y tras las sucesivas modificaciones del TCEE y adhesiones de otros países europeos a las Comunidades, se firmó en Maastricht el Tratado de la Unión Europea (TUE), de modo que las tres Comunidades pasaron a agruparse bajo el nombre de Unión Europea⁷; simultáneamente se estableció la Unión Económica y Monetaria, que llevaría a la introducción del euro entre 1999 y 2002 para los miembros originales.

Este tratado, que complementa al anterior TCEE (que pasó a denominarse Tratado de la Comunidad Europea –TCE–), recogía en su artículo B, en línea con lo dispuesto en el TCE, que uno de los objetivos de la Unión es “promover un progreso económico y social equilibrado y sostenible, principalmente mediante la creación de un espacio sin fronteras interiores, el fortalecimiento de la cohesión económica y social y el establecimiento de una unión económica y monetaria que implicará, en su momento, una moneda única, conforme a las disposiciones del presente Tratado”, por lo que se exponía claramente como ese espacio sin fronteras interiores debía ser el pilar maestro sobre el que alcanzar los objetivos de la UE.

³ Véase KENT, P. (1992), pág.3

⁴ Véase HARTLEY, T.C. (1994), pág. 3.

⁵ Véase GROVES, P. J. (1995), pág.4.

⁶ Como es sabido el desarrollo económico no es sinónimo de crecimiento económico, si no que implica, además de este, otra serie de elementos como la promoción del empleo, la disminución de las disparidades sociales y económicas, estabilidad económica, etc., objetivos todos ellos explicitados en el TCEE.

⁷ En este sentido véase HORSPOOL, M. y HUMPHREYS, M. (2010), págs. 7-8.

Como es sabido al Tratado de Maastricht le siguieron los Tratados de Ámsterdam y Niza (así como una fallida Constitución Europea) de modo que fueron introducidas numerosas modificaciones al TUE y al TCE hasta que, en 2007, se firmó el Tratado de Lisboa, el cual en realidad se subdivide dos Tratados: una nueva versión del TUE y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que substituye al TCE. Además el Tratado de Lisboa abolía oficialmente las Comunidades Europeas, eliminando la estructura anterior (CECA, CE y Euroatom), y daba paso a la UE como un único Ente que releva a la estructura tricéfala anteriormente existente, aunque la Euroatom continúa existiendo como una organización internacional independiente⁸.

En todo caso a efectos de lo que aquí interesa, el Mercado Único, las versiones actuales del TUE y del TFUE continúan estableciendo claramente, como no podía ser de otra manera, que uno de los objetivos y núcleo central en torno al cual se construye la Unión Europea es el Mercado Único, o como se le denomina en el TUE y TFUE, Mercado Interno o Interior (*Internal Market*).

En concreto el artículo 3.3 del actual TUE establece que la UE creará un “mercado interior”, a la vez que renueva el compromiso de la Unión con el desarrollo económico y social, pues es imposible construir ningún tipo de entidad política sin una sólida base socio-económica.

Este Mercado Interior, como señalan Mattera⁹, Miranda Pérez¹⁰, Vanistendael¹¹ o Juan Casadevall¹², como ya se recogía en el Tratado de Roma (cuando se hablaba del *Common Market*) y como se establece actualmente en el artículo 26.2 TFUE, se caracteriza por ser un espacio sin fronteras aduaneras interiores, regido por la libre competencia, donde se garantiza la libertad de circulación de personas (físicas o jurídicas), mercancías, servicios y capitales¹³.

Ahora bien en un Ente político-económico supranacional como la UE, formado por 28 Estados que no han cedido a la Unión sus competencias sobre política fiscal (pues es la única herramienta de política económica que les resta para regular sus economías, al haber cedido a la UE la política monetaria y la capacidad para fijar los tipos de cambio –como consecuencia de la adopción del euro, en manos del Banco Central Europeo–) existen 28 sistemas tributarios diferentes, lo que, inevitablemente, hace surgir desajustes y distorsiones entre ellos que de persistir imposibilitarían la materialización del Mercado Interior¹⁴.

Por consiguiente para la realización del Mercado Único es necesario limar esos desajustes entre las legislaciones de los Estados miembros, al objeto de impedir que éstas causen distorsiones que atenten contra el aquél, contándose para ello con tres instrumentos principales: la armonización fiscal¹⁵, la coordinación fiscal y la unificación fiscal de las legislaciones nacionales¹⁶ (nótese que son conceptos diferentes en los que, sin embargo, subyace la misma filosofía –minimizar los efectos negativos que para el

⁸ Véase BORCHARDT, K-D. (2010), pág. 14 y HORSPOOL, M. y HUMPHREYS, M. (2010), págs. 21-22.

⁹ MATTERA, A. (1991), pág. 42

¹⁰ MIRANDA PÉREZ, A. (2003), pág. 175.

¹¹ VANISTENDAEL, F. (2003), pág.141.

¹² JUAN CASADEVALL, J. (2010), pág.41.

¹³ En relación al Mercado Único el TJUE se ha pronunciado diciendo que “[...] tiene por objeto la eliminación de todos los obstáculos a los intercambios intracomunitarios con el fin de fundir los mercados nacionales en un mercado único estableciendo condiciones lo más próximas posibles a las de un auténtico mercado interior. Es importante asegurar las ventajas de este mercado, no sólo al comercio profesional, sino también a los particulares que efectúen operaciones económicas más allá de las fronteras nacionales”.

Véase STCE 05.05.1982, *Schul*, Asunto 15/81, párrafo 33.

¹⁴ En este sentido véase IGLESIAS CASAIS, J. M. (2007), pág. 48.

¹⁵ Siguiendo a MARTÍN QUERALT; MARTÍNEZ LA FUENTE; MIRANDA PÉREZ y ROCHE LAGUNA debemos distinguir entre armonización fiscal *lato sensu*, entendida como todas aquellas acciones de la UE y los Estados miembros destinadas a la supresión de las distorsiones fiscales que impidan la realización del Mercado Interior, y la armonización fiscal *stricto sensu* entendida como aquellas acciones vinculantes de los órganos de la UE, (Reglamentos, Directivas, Decisiones, etc.) destinadas a eliminar los obstáculos que impidan la realización del Mercado Único.

Por tanto en este punto nos estamos refiriendo a la armonización fiscal *stricto sensu*, de ahí la necesidad de diferenciarla de la coordinación o la unificación (todas ellas políticas que se engloban, sin agotarla, bajo el paraguas de la armonización *lato sensu*).

Véase MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1986), pág. 288; ROCHE LAGUNA, I. (2000), pág. 28 y MIRANDA PÉREZ, A. (2003), págs. 193-194.

¹⁶ Para un estudio de las diferencias y similitudes entre estos conceptos véase IGLESIAS CASAIS, J. M. (2007), págs. 48-53.

Mercado único se derivan de las diferencias entre las legislaciones de los Estados miembros–), habiéndose optado en la UE por la armonización y, cuando ésta no ha sido posible, por la coordinación¹⁷.

En definitiva la armonización fiscal y, en su defecto, la coordinación, son un instrumento¹⁸ para asegurar que la existencia de 28 legislaciones diferentes no distorsionan las bases sobre las que se fundamenta el Mercado Único (los principios de no discriminación y de libre competencia, plasmados en las 5 libertades de circulación, prohibición de aduanas interiores y las normas sobre el Derecho de la Competencia Europeo –de forma particular, desde el punto de vista tributario, la prohibición de ayudas de Estado de naturaleza fiscal–) y, en última instancia, conseguir la realización y buen funcionamiento del Mercado Interior.

Una vez conceptualizado sucintamente lo que es el Mercado Único, los pilares sobre los que se sustenta y las herramientas con las que se cuenta para lograr su materialización, dedicaremos el apartado siguiente a estudiar el papel que la prohibición de ayudas de Estado juega en la realización del Mercado Interior.

En concreto, como ya se señaló en la introducción, nos centraremos en la relación existente entre las ayudas de Estado de naturaleza fiscal y las libertades de circulación, tanto en el plano conceptual como analítico.

3. EL PAPEL DE LAS NORMAS EUROPEAS EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO EN LA CONSTRUCCIÓN DEL MERCADO INTERIOR. ESPECIAL REFERENCIA A LAS AYUDAS FISCALES SELECTIVAS

Las normas sobre ayudas de Estado aparecen recogidas en la Sección II (artículos 107 a 109), Capítulo I, Título VII del TFUE, el cual se dedica a las normas sobre competencia.

Esto se debe a que la finalidad intrínseca al control de las ayudas estatales es, simple y llanamente, salvaguardar el principio liberal de libre competencia¹⁹, el cual quiebra cuando los Estados miembros conceden ayudas selectivas de cualquier tipo (principio de irrelevancia de la forma²⁰) a una empresa o grupo de empresas, independientemente de que lo hagan con fines de política puramente económica, laboral, medioambiental, etc. (principio de irrelevancia del fin²¹), pues esto las sitúa en una posición ventajosa frente a sus competidoras.

En definitiva, como señalan Villar Ezcurra²², Álvarez García o García-Inés²³, las normas sobre ayudas de Estado se insertan dentro del campo más amplio del Derecho de la Competencia Europeo, junto a las normas anti-trust, las destinadas a impedir los carteles y concentraciones de empresas, prácticas monopolísticas, etc. (artículos 101 a 106 TFUE)²⁴.

¹⁷ Así, por ejemplo, mientras que en la fiscalidad indirecta ha sido relativamente sencillo conseguir avanzar en la senda de la armonización, no lo ha sido tanto (y sigue sin serlo) en la fiscalidad directa, de modo que en ocasiones se ha recurrido a la coordinación fiscal entre los Estados miembros, a través del *soft law* (un claro ejemplo es el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas –DOCE de 6 enero de 1998–), como medio de eliminar las citadas distorsiones.

En este sentido véase, por todos, MARTÍN LÓPEZ, J. (2006), págs. 139-143.

Sobre las dificultades para la armonización en la fiscalidad directa frente a la fiscalidad indirecta ver, entre otros, CASADO OLLEIRO, G. (1983), pp. 226-233; CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, A. (1990), págs. 29-31 o ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GARCÍA-INÉS, M. J. (2009), pág. 177.

¹⁸ Sobre el carácter instrumental de la armonización en la UE (como medio de alcanzar la realización del Mercado Único), característica intrínseca a ella mayoritariamente aceptada por la doctrina, remitimos, por todos, a MATA SIERRA, M. T. (1993).

¹⁹ En este sentido véase MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012a), págs. 1215-1216.

²⁰ Es jurisprudencia reiterada, desde la STJCE 23.02.1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, Asunto 30/59 que “el concepto de ayuda es más general que el concepto de subvención, ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, de diversas maneras, aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por tanto, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen el mismo carácter e idénticos efectos”.

²¹ De nuevo es jurisprudencia reiterada que “el apartado 1 de dicho artículo [107.1 TFUE] no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define [a las ayudas de estado] en función de sus efectos”.

Véase STJCE 29.04.2004, *Países Bajos/Comisión*, Asunto C-159/01, párrafo 51.

²² VILLAR EZCURRA, M. (2007), pág. 2057

²³ ÁLVAREZ GARCÍA y GARCÍA-INÉS, (2009), pág. 173.

²⁴ En el mismo sentido véase JUAN CASADEVALL, J. (2010), pág. 84.

Además las normas sobre ayudas estatales pueden ser (y de hecho son) empleadas para alcanzar otros objetivos complementarios a la defensa de la libre competencia y que en todo caso contribuyen a asegurar el buen funcionamiento del Mercado Interior; nos estamos refiriendo al uso del artículo 107.1 TFUE para abarcar la lucha contra la competencia fiscal perniciosa (*Harmful Tax Competition*), contribuir a la realización de las libertades de circulación y lograr una mayor armonización fiscal, por la vía negativa.

El empleo de las normas sobre ayudas estatales para estos objetivos está estrechamente relacionado con la aplicación de las mismas al ámbito tributario, en concreto a la fiscalidad directa²⁵. En este sentido ya desde 1997, con la adopción del Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, las normas sobre ayudas de Estado fueron señaladas como una herramienta eficaz de lucha contra la competencia fiscal lesiva²⁶, siendo uno de los ejemplos más recientes de su utilización la STJUE, de 15 de noviembre de 2011, *Comisión/Government of Gibraltar y Reino Unido*, Asunto C-106/09 P²⁷.

Respecto a la utilización de las norma sobre ayudas de Estado como una forma de armonización fiscal negativa, la clave se debe buscarse en el reparto competencial entre la UE y los Estados que la integran.

Así, al conservar éstos las competencias sobre política fiscal y debido al escaso desarrollo de la armonización positiva (Directivas y Reglamentos) en el campo de la fiscalidad directa, se ha avanzado en la eliminación de las distorsiones al Mercado Interior fruto de las diferencias entre las normas tributarias nacionales (en el ámbito de la fiscalidad directa) a través de la imposición a los socios europeos de “obligaciones de no hacer” u obligaciones negativas (armonización basada en prohibiciones, es decir, una armonización negativa).

En esta línea las decisiones de la Comisión oponiéndose a la concesión de ayudas fiscales o declarando incompatibles con el régimen europeo de ayudas de Estado las ya concedidas ilegalmente por los Estados miembros, así como las resoluciones de los Tribunales europeos en el mismo sentido, se encuadran dentro de estos actos que imponen a los socios europeos obligaciones negativas o de “no hacer”. Esto es lo que permite afirmar que el artículo 107.1 TFUE ha sido usado como una herramienta de armonización fiscal negativa por parte de las instituciones de la Unión²⁸.

Finalmente, respecto a la relación entre las ayudas de Estado y las libertades de circulación y cómo ésta contribuye a la construcción del Mercado Único, efectuaremos algunas consideraciones al respecto en el siguiente apartado.

3.1. El control de las ayudas de Estado de naturaleza fiscal y la realización de las libertades de circulación

Una de las proyecciones más evidente del principio de no discriminación, elemento conceptual fundamental no ya del Mercado Interior sino de la propia idea de lo que es y debe ser la Unión Europea, recogido en el artículo de 18 TFUE²⁹, son las libertades de circulación de trabajadores, mercancías, capitales, prestación de servicios y establecimiento³⁰.

²⁵ Como señala O'BRIEN ya desde muy temprano el Tribunal dejó claro que las medidas de carácter tributario podían caer bajo la óptica del artículo 107.1 TFUE, en tanto al concesión de beneficios fiscales equivale a una transferencia de recursos públicos a las empresas por la vía de no recaudarlos, es decir, por la vía pasiva, por lo que al igual que una ayuda activa (por ejemplo una subvención) suponen una ventaja para sus beneficiarios al situarlos en una posición privilegiada.

Véase O'BRIEN, M. (2005), págs. 218-219; PÉREZ BERNABÉU, B. (2010), pág. 375; GARCÍA GUIJO, L. (2012), págs.107-108 y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012b), pág. 38.

²⁶ En relación al uso de las normas sobre ayudas de Estado para luchar contra regímenes fiscales clasificados como *Harmful Tax Competition* (y sobre la causa y consecuencias de este tipo de competencia) véase, entre otros, CHICO DE LA CÁMARA, P. (2005); MARTÍNEZ LÓPEZ, J. (2006); MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J. (2006); PALAO TABOADA, C. (2008); ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GARCÍA-INÉS, M. J. (2009); RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F. (2010) y WATTEL, P. J. (2013).

²⁷ Que es consecuencia del recurso de casación presentado tras el dictamen del TPIUE relativo a los asuntos T-211/04 y T-215/04. En el mismo sentido véase MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012c).

²⁸ Sobre esta materia véase, entre otros, HERRERA MOLINA, P. M. y VILLAR EZCURRA, M. (2005) y MENÉNDEZ MORENO, A. (2011).

²⁹ “En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad”.

³⁰ Artículos 46, 28, 63, 56 y 49 TFUE.

En base a este principio se prohíbe toda discriminación³¹ o restricción³² al ejercicio de alguna de las cinco libertades fundamentales por razón de nacionalidad (discriminación manifiesta), residencia o cualquier otra circunstancia que produzca el mismo efecto (discriminación encubierta³³), ya que esto supone vulnerar uno de los pilares del Mercado Único.

En el plano de la fiscalidad empresarial las normas sobre ayudas de Estado pueden contribuir a realizar las libertades de circulación en tanto los beneficios fiscales que recaen sobre determinadas empresas, y que pueden dar lugar a situaciones discriminatorias o restrictivas entre operadores económicos residentes/no-residentes, pueden simultáneamente situarse bajo el paraguas del artículo 107.1 TFUE y, por tanto, ser calificadas como ayudas de Estado³⁴. Esta confluencia supone por tanto que existe una vía más para eliminar las discriminaciones/restricciones contrarias al Derecho Europeo a través del control de las ayudas estatales (aunque también supone una mayor capacidad de intervención de la Comisión y el TJUE en la política fiscal nacional).

Esta superposición ocasional entre las ayudas de Estado y las libertades fundamentales se debe a que unas y otras derivan del principio general de no discriminación³⁵ y, además, comparten el objetivo común de “garantizar la libre circulación [...] entre Estados miembros en condiciones normales de competencia”³⁶. A este respecto no podemos sino estar de acuerdo con WATTEL cuando dice que ambos regímenes son concreciones de los “mandamientos” europeos *Thou shalt not discriminate* (no discriminarás) y *Thou shalt neither impide cross-border movement nor distort Competition* (no impedirás los movimientos transfronterizos ni distorsionarás la competencia)³⁷.

De hecho existen una serie de Sentencias³⁸ donde el Tribunal concluye que efectivamente se produce una doble vulneración de una libertad de circulación y del artículo 107.1 TFUE, así como otras donde se intuye tal posibilidad³⁹ (aunque finalmente no se realice el análisis bajo la doble perspectiva), siendo un claro ejemplo la STJUE 17.11.2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08.

En este pronunciamiento el TJUE concluyó, en respuesta a cuatro cuestiones prejudiciales, que un tributo con fines medioambientales creado por la Región de Cerdeña (Italia) sobre las escalas turísticas de aeronaves destinadas al transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo, que únicamente se exige a los operadores (sean personas físicas y jurídicas) que tienen su domicilio fuera del territorio de la región de Cerdeña⁴⁰, constituye una ayuda de Estado (a las empresas domiciliadas en Cerdeña frente a sus competidoras no residentes que ejercen su actividad dentro del mismo marco jurídico-territorial) y una vulneración de la libertad de prestación de servicios (por ser una restric-

³¹ Por discriminación se entiende “la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o [...] la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes”. Ver, por todas, SJCE, 14.02.1995, *Schumacker*, Asunto C-279/93, párrafo 30.

³² Como señala la doctrina la primera vez que el TJUE emplea el término restricción lo hace en el caso *Dasonville*, cuando la conceptualiza como “toda normativa [...] que pueda obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario”.

Véase GONZÁLEZ GARCÍA, G. (2004), págs. 23 y ss.; IGLESIAS CASAS, J. M. (2007), págs. 74 y ss. y STJCE11.07.1974, *Dasonville*, Asunto 8/74, párrafo 5.

³³ STCE 12.02.1974, *Sotgiu*, Asunto C-152/73, fundamento 11. En el mismo sentido véase CALDERÓN CARRERO, J. M. Y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012), pág. 872 y GARCÍA PRATS, F. A. (1997), pág. 220.

³⁴ En el mismo sentido véase O'BRIEN, M. (2005), pág. 231 y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012c), pág. 15. O'BRIEN cita como ejemplos, entre otros, los casos *Eurowings* y *Baxter*. Véase STJCE 26.1.1999, *Eurowings*, Asunto C-294/97 y STCE 08.07.1999, *Baxter y Otros*, Asunto C-254/97.

³⁵ En el mismo sentido véase SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. (2001), págs. 288-294 y CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012), pág. 870.

³⁶ STCE 07.05.1987, *Comisión/Francia*, Asunto 18/84, párrafo 13 y jurisprudencia allí citada. En el mismo sentido VANISTENDAEL, F. (2000), pág. 155; O'BRIEN, M. (2005), pág. 231; WATTEL, P. J. (2013), pág. 129.

³⁷ WATTEL, P. J. (2013), pág. 129.

³⁸ STJCE 27.01.2000, *Alemania/Comisión*, Asunto C-156/98 y STCE 30.03.2006, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, Asuto C-451/03.

³⁹ STCE 07.05.1987, *Comisión/Francia*, Asunto 18/84.

⁴⁰ La finalidad de impuesto era la protección del medioambiente, de ahí que se aplicase una exención a los residentes en Cerdeña en base a que ya pagaban, alegaba el Gobierno sardo, otros impuestos con los que ya contribuían a la protección del medioambiente.

ción –posiblemente el Tribunal debería haber empleado el término discriminación en este caso⁴¹– al ejercicio de dicha libertad para aquellas empresas residentes en otros Estados miembros que prestan sus servicios en la región sarda.)⁴².

La clave de este entrecruzamiento de los círculos de las ayudas de Estado y las libertades de circulación la encontramos en el plano conceptual (similitudes entre los conceptos de de ventaja selectiva y discriminación y las nociones de ayuda de Estado y restricción), aunque también se refleja en el plano analítico del TJUE (pasos que el TJUE da para identificar la existencia de una ventaja selectiva/selectividad o una restricción/discriminación y las causas de justificación de las mismas) tal y como mostraremos a continuación, si quiera brevemente.

3.1.1. Similitud entre los conceptos de ventaja selectiva/selectividad y discriminación

Las normas sobre ayudas de Estado, mediante la persecución de las ventajas selectivas, tratan de impedir que se beneficie a una empresa o subconjunto de empresas frente a las restantes de una región, sector o categoría empresarial que conforman el marco de comparación y que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable⁴³.

Se trata por tanto de prohibir que [I] se favorezca (ventaja) a una empresa o conjunto de empresas [II] frente a las demás en situación comparable (selectividad -discriminación.-), lo que en definitiva supone discriminar positivamente a una empresa frente al resto de sus competidores (discriminación entre operadores en un territorio).

En cuanto a las libertades de circulación, estas prohíben:

- Distinciones de trato negativas en perjuicio de los no residentes frente a los residentes que se hallan en situación comparable (discriminación).
- Que se dificulte el ejercicio de una libertad (restricción).

En concreto, en las discriminaciones, (las restricciones se tratarán posteriormente) lo que se prohíbe es una [I] diferencia de trato que perjudica al no-residente (desventaja), [II] frente al residente que está en situación comparable (discriminación -selectividad-); se trata pues de un trato discriminatorio en sentido negativo de un operador frente a otro (discriminación entre operadores de diferentes Estados).

A modo de resumen ofrecemos la siguiente tabla:

Tabla 1
SIMILITUD ENTRE LAS VENTAJAS FISCALES SELECTIVAS Y LAS DISCRIMINACIONES

	Ventaja fiscal selectiva	Discriminación
Trato desigual	Si (positivo)	Si (negativo)
Situación fáctica y jurídica comparable	Si	Si
Discriminación	Positiva (entre operadores dentro del Estado miembro)	Negativa (a operadores procedentes de otros Estados miembros)

Fuente: Elaboración propia.

⁴¹ Hay que tener en cuenta aquí que, aunque la doctrina y el TJUE diferencian entre los conceptos de restricción y discriminación, autores como PINTO NOGUEIRA señalan que cada vez más el Tribunal hace un uso indistinto de los mismos, limitándose a señalar que existe algún obstáculo al ejercicio de las libertades (lo que siempre es más fácil de encontrar mediante el concepto de restricción –dado que además toda discriminación implica una restricción–, mucho más amplio que el de discriminación).

Véase PINTO NOGUEIRA, J. F. (2010), págs. 226-227. Para un estudio detallado de las diferencias y similitudes entre discriminación y restricción véase el trabajo de GONZÁLEZ GARCÍA en

⁴² Sobre esta Sentencia véase GARCÍA GUIJO, L. (2012), págs.119-124 y, para un comentario extenso y detallado de la misma, el trabajo MACHANCOSES GARCÍA, E. (2011).

⁴³ En este sentido el TJUE ha declarado que deriva de una reiterada jurisprudencia que el “criterio de selectividad, constitutivo del concepto de ayuda de Estado [...] requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a “determinadas empresas o producciones” en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen”.

Véase STCE 06.09.2006, *Portugal/Comisión*, Asunto C-88/03, párrafo 54.

Por tanto, de acuerdo con Wattel⁴⁴, aunque las ayudas de Estado prohíben las discriminaciones positivas a favor de determinadas empresas (ayudas fiscales selectivas) y las libertades persiguen las discriminaciones negativas contra operadores no-nacionales/no-residentes, ambas tienen como objetivo la interdicción de las discriminaciones/trato diferente (positivo –ventaja– o negativo –desventaja–) no justificado de un operador frente a otros en una situación comparable.

Dada esta similitud conceptual, no es extraño que haya casos donde por ejemplo la concesión de un beneficio fiscal (ventaja) a una empresa/conjunto de empresas residentes suponga a su vez un trato desfavorable (desventaja) para las empresas no residentes, de tal modo que estando todas en una situación comparable de hecho y de derecho, las residentes disfrutan del citado beneficio (ventaja fiscal selectiva) frente a las no residentes, que sufren un trato menos favorable por el mero hecho de ser no residentes (discriminación). Esto provocaría que dicho incentivo fuese simultáneamente contrario al artículo 107.1 TFUE y a las libertades fundamentales, que es precisamente lo que ocurre en el asunto *Presidente del Consiglio dei Ministri*⁴⁵, así como en otros donde WATTEL⁴⁶ señala que el análisis de selectividad llevado a cabo por el TJUE es de hecho un análisis de discriminación.

3.1.2. Similitud entre los conceptos de ayuda de Estado y restricción

Con el caso *Dasonville*⁴⁷ el TJUE introdujo la noción de restricción, la cual permitía enjuiciar aquellas situaciones en las que se obstaculiza, disuade o restringe el ejercicio de una libertad fundamental, aún cuando no existe una situación discriminatoria entre operadores de diferentes Estados (se elimina la necesidad de identificar un término de comparabilidad), por lo que se trata de un concepto más amplio que el de discriminación.

Si comparamos las nociones de ayuda de Estado (toda ventaja selectiva otorgada mediante fondos estatales que distorsione la competencia y los intercambios entre Estados –sea real o potencialmente–, al favorecer a determinadas empresas frente a sus competidores) y restricción (toda norma [...] que pueda obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario debido a que dificulta el ejercicio de alguna de las libertades⁴⁸) obtenemos el siguiente resultado⁴⁹:

- Ambas se oponen a medidas que afecten a la competencia/intercambios entre Estados.
- En ambos casos el efecto perverso sobre la competencia puede ser actual o potencial, bastando la posibilidad de su existencia para cumplirle este requisito.
- Ambos conceptos atienden al efecto que genera la medida para determinar su incompatibilidad⁵⁰: en las ayudas de Estado la concesión de la ventaja selectiva supone una perturbación

⁴⁴ WATTEL, P. J. (2013), pág. 129.

⁴⁵ En esta sentencia el TJUE, durante su análisis del impuesto sardo con la libertad de servicios, llega a la conclusión de que “introduce un coste adicional para las operaciones de escala de aeronaves y embarcaciones a cargo de los operadores que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional y que están domiciliados en otros Estados miembros y crea de este modo una ventaja para determinadas categorías de empresas establecidas en él [o lo que es lo mismo, una desventaja para las no residentes]”, algo que es contrario al artículo 56 dado que todas las empresas están en una situación fáctica y jurídica comparable (por lo que supone una restricción –y también una discriminación–).

Posteriormente, cuando analiza la compatibilidad del tributo con el artículo 107.1, señala que ya ha acreditado con anterioridad que éste introduce una ventaja a favor de determinadas empresas (cuando analizaba su compatibilidad con la libertad de prestación de servicios), de modo que tal consideración se mantiene ahora (ventaja para las residentes) lo que por tanto supone una distorsión de la competencia y el comercio intracomunitario y, además, dicha ventaja es selectiva porque, como ya demostró, todas las empresas están en una situación comparable.

En definitiva, como decíamos, en este caso el TJUE utiliza el mismo análisis para establecer que existe una ayuda fiscalmente selectiva (ayuda de Estado incompatible) y una discriminación (en realidad el TJUE habla de restricción, pero en este caso es indiferente) contraria al artículo 56 TFUE.

Véase STJUE 17.11.2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08, párrafos 32,37,53,62 y 63.

⁴⁶ WATTEL, P. J. (2013), pp.132-133.

⁴⁷ STJCE11.07.1974, *Dasonville*, Asunto 8/74, párrafo 5.

⁴⁸ En este sentido véase GONZÁLEZ GARCÍA, G. (2003), pág. 23; JUAN CASADEVALL, J. (2010), pág. 99 e IGLESIAS CASAIS, J. M. (2007), pág. 74.

⁴⁹ Compartimos en estos puntos nuestra opinión con MACHANCOSES GARCÍA. Véase MACHANCOSES GARCÍA, E. (2011), pág. 107.

⁵⁰ En este sentido véase GONZÁLEZ GARCÍA, G. (2003), pág. 53 e IGLESIAS CASAIS, J. M. (2007), pág. 74.

de la competencia e intercambios⁵¹ mientras que en las restricciones el obstáculo al ejercicio de alguna libertad genera indirectamente un efecto perverso sobre la competencia y comercio europeos.

Donde se observan diferencias evidentes entre ambos conceptos es en el requisito de selectividad, ya que mientras éste es clave para determinar la existencia de una ayuda estatal (si no existe una ventaja selectiva entonces se tratará de una medida general, y éstas no están prohibidas), en las restricciones no es necesario identificar término de comparación alguno, pues para su existencia basta, como ya hemos dicho, que se obstaculice el ejercicio de una libertad.

Por tanto al eliminar el requisito discriminatorio (trato desfavorable de operadores en un marco comparable de hecho y de derecho) de las restricciones, manteniendo solo el requisito de que se obstaculice el ejercicio de una libertad, entonces desaparece la conexión con las ventajas selectivas (trato favorable de operadores en un marco jurídico y fáctico comparable), pero se mantienen la relación con la finalidad de las normas sobre ayudas de Estado: oponerse a las medidas que afecten negativamente, actual o potencialmente, a la competencia y comercio intracomunitario, independientemente de la forma y finalidad de aquella (se atiende solo a su efecto).

De nuevo, a modo de resumen, ofrecemos la siguiente tabla:

Tabla 2
SIMILITUD TELEOLÓGICA ENTRE LAS AYUDAS DE ESTADO Y EL CONCEPTO DE RESTRICCIÓN

	Ayuda de Estado	Restricción
Trato favorable/desfavorable de operadores en una situación fáctica y jurídica comparable (discriminación)	Si (ventajas fiscales selectivas)	No (basta con obstáculo al ejercicio de una libertad)
Prohibición de	<ul style="list-style-type: none"> • Ventajas fiscales selectivas otorgadas mediante recursos estatales que afecten a la competencia/intercambios entre Estados. • Actual o potencialmente • Solo el efecto es importante (irrelevancia del fin y la forma) 	<ul style="list-style-type: none"> • Obstáculos al ejercicio de las libertades de circulación (lo que distorsiona la competencia/intercambios entre Estados). • Actuales o potenciales • Solo el efecto es importante (irrelevancia del fin y la forma)

Fuente: Elaboración propia.

3.1.3. Similitudes analíticas en las fases de razonamiento del TJUE entre las libertades de circulación y las ayudas de Estado

El otro punto que habíamos señalado en donde se entrecruzan los planos de las libertades y las ayudas de Estado es en el plano analítico, esto es, en el razonamiento que sigue el Tribunal para determinar la existencia de una vulneración de las libertades o del artículo 107 TFUE y las posibles causas de justificación para esas vulneraciones.

Así el Tribunal, respecto de las libertades, analiza en primer lugar a) la existencia de una discriminación/restricción y, en caso afirmativo, b) si existe una justificación a tal medida discriminatoria/restrictiva (la llamada *rule of reason*, es decir⁵², [I] que la medida persiga un objetivo compatible con el Tratado y esté justificada por razones imperiosas de interés general, [II] sea adecuada para alcanzar el objetivo perseguido y [III] sea necesaria –inexistencia de una menos restrictiva–).

En cuanto a las ayudas de Estado el análisis que se viene realizando tradicionalmente es a) existe ayuda de Estado (siendo en la práctica lo más relevante si existe una ventaja selectiva) y, en caso afirmativo, b) si existe una justificación a dicha medida (en particular si, persiguiendo un objetivo

⁵¹ Se ha llegado a afirmar, como señala JUAN CASADEVALL, que existe una presunción *iuris tantum* a este respecto. Véase JUAN CASADEVALL, J. (2011), pág. 182 y autores allí citados.

⁵² Véase STCE 31.03.1993, *Kraus*, Asunto C-19/92, párrafo 32; STCE 30.11.1995, *Gebhard*, Asunto C-55/94, párrafo 37; SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. (2001), págs. 257 y ss.; DAHLBERG, M. (2007), pág. 180; IGLESIAS CASAS, J. M. (2007), págs. 72-73 y WATTEL, P. J. (2013), pág. 129.

compatible con el Tratado⁵³, está justificada por la naturaleza o economía del sistema⁵⁴, lo que se concreta en la necesidad de que la medida sea coherente con “la lógica interna del sistema fiscal⁵⁵”.

Se observa entonces como ambos son análisis en dos pasos: primero determinar si la medida supone una discriminación/restricción o una ayuda de Estado (especialmente una ventaja selectiva) y, en segundo lugar, tratar de establecer si existe una justificación⁵⁶. De hecho Wattel señala una serie de casos donde “el análisis de la selectividad es de hecho un análisis de discriminación, y donde la determinación de la comparabilidad [...] y los criterios de justificación [en las ayudas de Estado] se hacen de forma separada, tal y como el Tribunal procede cuando analiza casos sobre libertades de circulación”⁵⁷.

Sobre la concordancia de causas de justificación, y para no extendernos en exceso, diremos solamente que, compartiendo la apreciación de O’Brien⁵⁸ y Wattel⁵⁹, la justificación basada en la lógica interna del sistema fiscal (ventaja selectiva) recuerda mucho (por no decir que *a priori* son conceptualmente idénticas) a la justificación basada en la coherencia del sistema fiscal⁶⁰ (discriminación/restricción), y que en ambos campos se prohíbe el uso de beneficios fiscales selectivos/discriminatorios/restrictivos para contrarrestar los existentes en otros Estados miembros y/o aumentar la competitividad de sistema tributario nacional⁶¹.

A título de ejemplo, en la Sentencia *Cerdeña*⁶², el TJUE no entra a valorar las posibles causas de justificación para la selectividad de la ayuda, cuando sí lo hizo a la hora de enjuiciar la vulneración de la libertad de prestación de servicios; parece así que una vez descartado que dicha vulneración del artículo 56 TFUE se pueda justificar por la finalidad del impuesto (medioambiental) y por la coherencia del sistema fiscal, entonces pueden darse por desechadas (por lo que no procede entrar a valorarlas) las posibles causas de justificación para la ventaja fiscal selectiva (por ejemplo la lógica interna del sistema fiscal).

Finalmente, respecto al principio de proporcionalidad (adecuación y necesidad de la medida), aunque éste no ha sido tradicionalmente empleado en los casos sobre ayudas de Estado⁶³, esto parece estar cambiando en los últimos tiempos.

Así en la STJUE 08-09-2011, *Paint-Graphos*, Asunto C-78/08 el Tribunal, cuando analiza la compatibilidad de los incentivos fiscales con el régimen de ayudas, a la hora de valor las causas de justificación que se alegaban estableció que “en cualquier caso, para que exenciones [...] puedan verse justificadas por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal del Estado miembro afectado [lógica interna del sistema fiscal], todavía habrá que comprobar que son conformes al principio de proporcionalidad y no exceden los límites de lo necesario [análisis sobre la adecuación y necesidad

⁵³ En el Caso *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* el TJUE estableció que “procede examinar únicamente si en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a “determinadas empresas o producciones” en el sentido del artículo 92, apartado 1 [actual 107.1TFUE], del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión”, siempre, claro está, que se persiga un objetivo legítimo compatible con los fines del Tratado.

Véase STCE 08.11.2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Asunto C-143/99, párrafo 41 y STJUE 08-09-2011, *Paint-Graphos*, Asunto C-78/08, párrafo 75.

⁵⁴ Como ha explicitado la Comisión Europea a este respecto “el carácter diferencial de determinadas medidas no implica necesariamente sean ayudas estatales. Tal es el caso de medidas cuya racionalidad las hace necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal”. En el mismo sentido STCE 08.11.2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Asunto C-143/99, párrafo 42.

⁵⁵ STPI 06.03.2002, *Diputación Foral de Álava/Comisión*, Asuntos T-92/00 y T-103/00, párrafo 60; MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012c), pág. 12 y WATTEL, P. J. (2013), pág. 129.

⁵⁶ En el mismo sentido WATTEL, P. J. (2013), pág. 134.

⁵⁷ WATTEL, P. J. (2013), pág. 132.

⁵⁸ O’BRIEN, M. (2005), pág. 232.

⁵⁹ WATTEL, P. J. (2013), pág. 129.

⁶⁰ En el mismo sentido véase LEANAERTS, K. (2009), págs. 291-306. Esta causa de justificación fue aceptada por primera vez en la STJCE 28.01.1992, *Bachmann*, Asunto C-204/90 y más recientemente en STJCE 23.10.2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Asunto C-157/07.

⁶¹ O’BRIEN, M. (2005), pág. 232.

⁶² STJUE 17.11.2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08.

⁶³ Razón por la que no hemos incluido el análisis de adecuación y necesidad en la exposición anterior sobre los pasos que tradicionalmente sigue el Tribunal cuando enjuicia una norma sospechosa de vulnerar el 107.1 TFUE.

de la medida –al igual que en los casos sobre libertades–], en el sentido de que el objetivo legítimo perseguido no podría lograrse mediante medidas de menor alcance”⁶⁴.

Por tanto el TJUE introduce dos momentos posteriores en la fase de justificación: adecuación de la medida al fin perseguido y necesidad de la misma (inexistencia de una menos restrictiva), lo que no es sino aplicar el test de proporcionalidad de las libertades de circulación a las ayudas de Estado, quedando su análisis del siguiente modo: A) existe ayuda de Estado (ventaja selectiva) y, en caso afirmativo, B) si existe una justificación a dicha medida (es decir, si [I] persiguiendo un objetivo compatible con el Tratado está justificada por la naturaleza o economía del sistema –lógica interna del sistema fiscal-, [II] la medida resulta adecuada para alcanzar la causas de justificación y [III] la medida resulta necesaria –no existe una menos lesiva–).

En definitiva se observa como el proceso analítico del Tribunal en las libertades de circulación y las ayudas de Estado es convergente tanto en las fases de evaluación de la vulneración como en el análisis de la las causas de justificación durante el análisis (como mostramos en la tabla 3). Además esta impresión de convergencia se ve reforzada desde el momento en que el TJUE ha empezado a aplicar el test de proporcionalidad a las ventajas fiscales selectivas que vulneran el artículo 107.1 TFUE, lo que ha llevado a Wattel a proponer una redefinición de los criterios del Tratado para evaluar las ayudas estatales, acercándolos al proceso analítico seguido en las libertades de circulación⁶⁵.

Finalmente, al igual que en los apartados precedentes, ofrecemos la siguiente tabla a modo de resumen:

Tabla 3

SIMILITUD ENTRE EL PROCEDIMIENTO ANALÍTICO SEGUIDO POR EL TJUE PARA ENJUICIAR MEDIDAS FISCALES QUE VULNERAN LAS LIBERTADES DE CIRCULACIÓN Y EL ARTÍCULO 107.1 TFUE

Fases del análisis	Libertades de circulación	Ayudas de Estado
Primer paso: Vulneración	Discriminación/restricción	Ventaja fiscal selectiva (además de los restantes criterios del 107.1 TFUE)
Segundo paso: Justificación	1. Medida persigue un objetivo compatible con el Tratado y <ul style="list-style-type: none"> • Justificada por razones de interés general (p.e. coherencia del sistema fiscal) 	1. Medida persigue un objetivo legítimo (compatible con el Tratado) y <ul style="list-style-type: none"> • Justificación basada en la naturaleza y economía del sistema (lógica interna del sistema fiscal)
	2. Proporcionalidad de la medida: <ul style="list-style-type: none"> • Adecuada para lograr el fin perseguido ↓ • Necesaria (no existe una menos lesiva) 	2. Medida se ajusta al principio de proporcionalidad (adecuada para lograr el fin) y no excede los límites de lo necesario

Fuente: Elaboración propia.

4. CONCLUSIONES

Las normas europeas sobre ayudas de Estado, como componentes del Derecho Europeo de la Competencia, tienen la finalidad de asegurar el buen funcionamiento del Mercado Interior, contribuyendo a la realización de los principios de libre competencia y no discriminación.

Además, en el ámbito tributario la prohibición de ventajas fiscales selectivas se ha empleado para lograr otros fines que complementa a la defensa de la libre competencia en la realización del Mercado Único, como son la lucha contra la *Harmful Tax Competition*, avanzar en el proceso armonizador (por la vía negativa) y la realización de las libertades de circulación.

En particular, respecto de la relación entre las ayudas de Estado de naturaleza fiscal y las libertades de circulación, se observa como son campos convergentes, existiendo situaciones donde la esfera de

⁶⁴ STJUE 08-09-2011, *Paint-Graphos*, Asunto C-78/08, párrafo 75.

⁶⁵ Véase WATTEL, P. J. (2013), pág. 134.

actuación de unas y otras confluye, de tal modo que las normas sobre ayudas estatales abarcan actualmente también las distinciones de trato entre residentes y no residente.

Esto permite, por un lado, más vías de lucha contra las discriminaciones y restricciones (y por tanto de realizar el Mercado Interior), pero por otro amplía el campo de actuación de las ayudas de Estado, con las consiguientes consecuencias sobre la política fiscal de los Estados miembros al convertirse éstas en un instrumento si cabe más afilado para intervenir en los sistemas tributarios de los socios europeos, especialmente en el ámbito de la fiscalidad empresarial.

Del mismo modo esta superposición acrecienta la inseguridad jurídica de los operadores económicos, pues aún siendo convergentes ambos regímenes, no son idénticos, especialmente en lo que a consecuencias para el Estado y los beneficiarios (de las ayudas)/perjudicados (por las discriminaciones/restricciones) se refiere.

En concreto la similitud entre las ayudas de Estado y las libertades de circulación se da tanto en el plano conceptual como analítico. Así, desde el punto de vista conceptual, se observa una similitud entre los conceptos de ventaja fiscal selectiva y discriminación, y entre las nociones de ayuda de Estado y restricción.

Queremos puntualizar aquí como el hecho de que el TJUE en muchas ocasiones no distinga entre discriminación y restricción, o aún tratándose de un caso evidente de discriminación opte por hablar de restricción (como ocurre en la STJUE 17.11.2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08), hace que en la práctica quizás no sea necesario realizar un análisis separado de las similitudes entre ventaja fiscal selectiva-discriminación, y ayuda de Estado-restricción, máxime cuando toda discriminación contiene una restricción y toda ayuda de Estado incompatible surge de una ventaja selectiva.

El otro punto donde existen similitudes entre las ayudas de Estado y las libertades de circulación es en las fases de razonamiento que el Tribunal sigue en unos y otros casos (al punto de que, como se vio en Cerdeña, los mismos motivos sirven para explicar la existencia de una restricción/discriminación y una ventaja fiscal selectiva y descartar las causas de justificación), especialmente desde la introducción del control de proporcionalidad en las ayudas de Estado.

Así el proceso analítico empleado por el Tribunal en el caso de vulneraciones del artículo 107.1 TFUE o de las libertades de circulación es convergente, al seguirse cada vez con mayor claridad en los casos sobre ayudas de Estado el esquema tradicional que se empela en los asuntos sobre libertades fundamentales: a) identificación de la ventaja fiscal selectiva/discriminación (restricción), b) Justificación ([I] justificación basada en la lógica interna/coherencia del sistema fiscal, [II] test de proporcionalidad –adecuación y necesidad–).

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GARCÍA-INÉS, M. J. (2009): “Unas notas sobre las ayudas de Estado y la competencia fiscal perjudicial en el Derecho comunitario” en Foro Sainz de Bujanda: *Ley General Tributaria y Derecho Comunitaria*, IEF, n.º 2, págs. 173-182.
- BORCHARDT, K-D. (2010): *The ABC of European Union Law*, Publications Office of the European Union, Luxemburgo.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012): “La jurisprudencia del TJCE. Los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa” en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenciones Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, págs. 867-1209.
- CASADO OLLERO, G. (1983): “El fundamento jurídico y los límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE” en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 38, págs. 197-233.
- CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, A. (1990): *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2005): “Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria” en MARTÍN DÉGANO, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G. y VAQUERA GARCÍA, A. (coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, vol. 2, págs. 2203-2248.
- CUENCA GARCÍA, E. y LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. (2010): “El proceso de armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea” en LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. (coords.), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, págs. 81-100.
- DAHLBERG, M. (2007): “The European Court of Justice and direct taxation: a recent change of direction?” en *National tax policy in Europe: to be or not to be?*, Springer, Berlin (Alemania), págs. 165-190.
- FERNÁNDEZ DE CÓRDOBA, I. (2007): “Discriminación fiscal en la Unión Europea” en *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 2, págs. 3-21.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G. (1993): *El régimen de las ayudas Estatales en la Comunidad Europea*, Civitas, Madrid.
- GARCÍA GUIJO, L. (2012): “Las Ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones” en *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, v. 21, n.º 2, págs. 97-127.
- GROVES, P. J. (1995): *European Community Law*, Cavendish Publishing Limited, Londres.
- HARTLEY, T. C. (1994): *The Foundations of European Community Law*, Clarendon Press, Oxford.
- HERRERA MOLINA, P. M. y VILLAR EZCURRA, M. (2005): “Ayudas fiscales y Derecho comunitario. Un ejemplo de armonización negativa” en MARTÍN DÉGANO, I.; MENÉNDEZ GARCÍA, G. y VAQUERA GARCÍA, A. (coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, vol. 2, págs. 2425-2450.

- HORSPOOL, M. Y HUMPHREYS, M. (2010): *European Union Law*, Oxford University Press, Nueva York.
- IGLESIAS CASAIS, J. M. (2007): *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- JUAN CASADEVALL, J. (2010): *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- (2011): *Ayuda de Estado e Imposición Directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- KENT, P. (1992): *European community Law*, Pitman, Londres.
- LEANAERTS, K. (2009): “State Aid and Direct Taxation” en Kanninen *et. al.*, *EU Competition Law in Context; Essays in Honour of Virpi Tili*, Hart Publishing.
- MACHANCOSES GARCÍA, E. (2011): “Libre prestación de servicios y ayudas de Estado: El tributo regional sobre escalas turísticas (STJUE 17 de noviembre de 2009)” en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 316, págs. 91-110.
- MAGRANER MORENO, F. Y MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): “Normativa europea en ayudas de Estado versus competencia fiscal perjudicial” en *Cuadernos de Integración Europea*, n.º 4, págs. 111-121.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012a): “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria” en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenciones Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, págs. 1211-1238.
- (2012b): “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión” en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 325, págs. 35-50.
- (2012c): “La prohibición de ayudas de Estado y los impuestos directos: ¿Evolución, revolución,...o, simplemente, intervención?” en Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 155, págs. 9-17.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- MARTÍN QUERALT, J. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1986): *Política fiscal europea* en Tratado de Derecho Comunitario, Civitas, págs. 271-308.
- MATA SIERRA, M. T. (1993): *La armonización fiscal en la CEE*, Lex Nova, Valladolid.
- MATTERA, A. (1991): *El Mercado Único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, Civitas, Madrid.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2011): “Las ayudas de Estado y las Haciendas Forales. (Comentario a la STJCE de 11 de septiembre de 2008)” en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 314, págs. 119-123.
- O’BIEN, M. (2005): “Company taxation, State aid and fundamental freedoms: is the next step enhanced co-operation?” en *European law review*, v. 30, n.º2, págs. 209-233.
- PALAO TABOADA, C. (2008): “Ayudas de Estado y Competencia Fiscal Dañina” en *Fórum Fiscal de Bizkaia*, n.º 12, págs. 21-38.
- PÉREZ BERNABÉU, B. (2010): “La concesión de subvenciones y la existencia de determinadas medidas fiscales como supuestos de ayudas de Estado” en MARTÍNEZ GINER, L. F. y NAVARRO FAURE, A. (coords.), *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, págs. 364-396.
- PINTO NOGUEIRA, J. F. (2010): *O paradigma da proporcionalidade*, Wolters Kluwer, Coimbra (Portugal).
- ROCHE LAGUNA, I. (2000): *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. Armonización de la imposición directa en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- RUIBAL PEREIRA, L. Y SERRANO ANTÓN, F., (2010): “La competencia fiscal lesiva en la Unión Europea: Código de Conducta y ayudas de Estado” en LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. (coords.), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, pp.285-300.
- SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. (2001): *La no discriminación fiscal*, Edersa, Madrid.
- VANISTENDAEL, F. (2000): “Fiscal support measures and harmful tax competition” en *EC Tax Review*, n.º 3, págs. 152-161.

VANISTENDAEL, F. (2003): "The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States" en *EC Tax review*, n.º 3, págs.136-143.

WATTEL, P. J. (2013): "Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters" en *World Tax Journal*, n.º1, págs. 128-144.

ANEXO JURISPRUDENCIAL

STJCE 23.02.1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, Asunto 30/59.

STCE 12.02.1974, *Sotgiu*, Asunto 152/73.

STJCE11.07.1974, *Dasonville*, Asunto 8/74.

STCE 05.05.1982, *Schul*, Asunto 15/81.

STCE 07.05.1987, *Comisión/Francia*, Asunto 18/84.

STJCE 28.01.1992, *Bachmann*, Asunto C-204/90.

STCE 31.03.1993, *Kraus*, Asunto C-19/92.

SJCE, 14.02.1995, *Schumacker*, Asunto C-279/93.

STCE 30.11.1995, *Gebhard*, Asunto C-55/94.

STJCE 26.1.1999, *Eurowings*, Asunto C-294/97.

STCE 08.07.1999, *Baxter y Otros*, Asunto C-254/97.

STJCE 27.01.2000, *Alemania/Comisión*, Asunto C-156/98.

STCE 08.11.2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Asunto C-143/99.

STPI 06.03.2002, *Diputación Foral de Álava/Comisión*, Asuntos T-92/00 y T-103/00.

STJCE 29.04.2004, *Países Bajos/Comisión*, Asunto C-159/01.

STCE 30.03.2006, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, Asuto C-451/03.

STCE 06.09.2006, *Portugal/Comisión*, Asunto C-88/03.

STJCE 23.10.2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Asunto C-157/07.

STJUE 17.11.2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08.

Derecho a circular y residir libremente en la Unión Europea y cobro de pensiones públicas: cuestiones laborales y fiscales

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO
(Universidad CEU San Pablo)

SUMARIO

1. LIBERTAD DE CIRCULACIÓN Y DE RESIDENCIA. 2. LA ENTRADA, LIBRE CIRCULACIÓN Y RESIDENCIA EN ESPAÑA DE CIUDADANOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA Y DE OTROS ESTADOS PARTE EN EL ACUERDO SOBRE EL ESPACIO ECONÓMICO EUROPEO. 3. LA LIMITACIÓN DEL DERECHO DE LIBERTAD DE RESIDENCIA Y CIRCULACIÓN. 4. MOVILIDAD LABORAL Y PENSIÓN DE JUBILACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA. 5. LIBERTAD DE RESIDENCIA Y ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL PAGO DE PENSIONES PÚBLICAS. 6. CONCLUSIONES.

RESUMEN

El cambio de residencia por motivos laborales o para disfrutar de la jubilación en un país distinto a aquél en que se desarrolló la actividad laboral puede verse dificultado si no existe una adecuada coordinación de la política fiscal y laboral de los Estados miembros en materia de pensiones. La tributación afecta tanto a las aportaciones realizadas para el cobro de la pensión como a la percepción de la misma. En este estudio se pone de manifiesto cómo los distintos regímenes laborales y fiscales de los Estados miembros pueden socavar las libertades comunitarias y el principio de no discriminación. Se requiere, por ello, una normativa que armonice o bien coordine dichos sistemas, evitando esas situaciones.

1 LIBERTAD DE CIRCULACIÓN Y DE RESIDENCIA

La libertad de circulación y residencia en el territorio de los Estados miembros se recoge en el art. 21 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE, antiguo art. 18 del Tratado de la Comunidad Europea –TCE–), pero ha de tenerse en cuenta que las libertades de desplazamiento, residencia y permanencia, son derechos instrumentales de la libre circulación, imprescindibles para que ésta pueda desarrollarse. El modelo de unión económica surgido del Tratado de Roma establece un mercado común con libre circulación de los factores de producción e integración monetaria. Junto a la libertad de circulación de mercancías, servicios y capitales está la que afecta a las personas. La libre circulación de personas de carácter general se divide en dos¹:

- La libre circulación de trabajadores, relativa al derecho de los trabajadores por cuenta ajena a desplazarse y residir libremente por el territorio de la Unión, para desarrollar una actividad laboral en las mismas condiciones que los nacionales del Estado miembro de acogida (artículos 45 a 48 TFUE, antiguos artículo 39 a 42 TCE);
- La libertad de establecimiento, que opera en el caso de los empresarios, profesionales o sociedades, a quienes se les otorga el derecho de crear un establecimiento en cualquier Estado miembro (artículos 49 a 55 TFUE, antiguos artículos 43 a 48 TCE).

Se desarrolla en la Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros por la que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 1612/68 y se derogan las Directivas 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE y 93/96/CEE (“DOUEL” 30 abril). Esta Directiva regula el derecho de entrada y salida del territorio de un Estado miembro, el derecho de residencia de

¹ Sobre estos principios véase MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, “La jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”, en CARMONA FERNÁNDEZ (coord.) *et al.*, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2013, pp. 877 y ss.

los ciudadanos de la Unión y de los miembros de su familia, y los trámites administrativos que deben realizar ante las Autoridades de los Estados miembros. Asimismo, regula el derecho de residencia permanente, y finalmente establece limitaciones a los derechos de entrada y de residencia por razones de orden público, seguridad pública o salud pública.

Su objetivo es simplificar y reforzar el derecho de libre circulación y residencia de todos los ciudadanos de la Unión Europea. Supone la ampliación subjetiva de este derecho ya reflejada en alguna de las normas derogadas, al extenderlo a todo ciudadano de la Unión y a los miembros de sus familias, entendiendo por tales el cónyuge o pareja de hecho (si está asimilado por parte del Estado de acogida), los hijos menores de 21 años o mayores a su cargo, los ascendientes directos, propios o del cónyuge o pareja, que estén a su cargo, y cualquier otro familiar que viva o esté a cargo del ciudadano de la Unión o cuando por motivos graves de salud sea necesario que éste se haga cargo de aquél. Ello supone el establecimiento de un derecho de reagrupamiento familiar para ciudadanos comunitarios. Los miembros de la familia que no sean nacionales de un Estado miembro pueden estar obligados a tener el visado salvo que sean titulares de la tarjeta de residencia, y cabe que adicionalmente el Estado miembro de acogida exija al interesado la notificación de su presencia.

Conforme a la Directiva 2004/38/CE los ciudadanos de la Unión disfrutarán del derecho de residencia en el Estado miembro de acogida durante un período que no supere los tres meses sin estar supeditados a más condiciones o formalidades que la posesión de un documento de identidad o un pasaporte válido sin perjuicio de un tratamiento más favorable, reconocido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para los que buscan empleo. Pero para evitar que se conviertan en una carga excesiva para la asistencia social del Estado miembro de acogida durante un primer período de estancia se supedita a determinadas condiciones el derecho de residencia de los ciudadanos de la Unión y los miembros de su familia por períodos superiores a tres meses.

Para períodos de residencia superiores a tres meses, los Estados miembros deben poder requerir el registro del ciudadano de la Unión ante las autoridades competentes del lugar de residencia, acreditado por un certificado del registro a tal efecto. También podrán exigir tras dicho plazo la tarjeta de residencia a los miembros de la familia de ciudadanos de la Unión que no sean nacionales de un Estado miembro. Los justificantes requeridos por las autoridades competentes para la expedición de un certificado de registro o de una tarjeta de residencia deben precisarse de manera exhaustiva con el fin de evitar prácticas administrativas o interpretaciones divergentes que constituyan un obstáculo desproporcionado al ejercicio del derecho de residencia de los ciudadanos de la Unión o de los miembros de su familia.

También se otorga un derecho de residencia permanente para todos los ciudadanos de la Unión que hayan residido, en el Estado miembro de acogida de conformidad con las condiciones establecidas en la presente Directiva, durante un período ininterrumpido de cinco años de duración y sin haber sido objeto de una medida de expulsión.

Para las personas asalariadas o autónomas, la única condición de residencia será que realicen una actividad productiva, que deberá ser probada mediante una declaración. La cuestión variará en el caso de los estudiantes y las personas que no ejerzan ninguna actividad laboral, ya que tendrán que demostrar que tienen suficientes ingresos para sobrevivir, así como un seguro de enfermedad.

Teniendo en cuenta que el punto de conexión de la renta sujeta a gravamen es la residencia, y dado que los Estados miembros intentan ampliar su poder tributario, salvo que haya un convenio para evitar la doble imposición bien diseñado, se producirán supuestos de doble gravamen. Ello puede obstaculizar la libre circulación de trabajadores por falta de coordinación entre los Estados.

2. LA ENTRADA, LIBRE CIRCULACIÓN Y RESIDENCIA EN ESPAÑA DE CIUDADANOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA Y DE OTROS ESTADOS PARTE EN EL ACUERDO SOBRE EL ESPACIO ECONÓMICO EUROPEO

Los procedimientos en esta materia se rigen por el Real Decreto 240/2007, de 16 de febrero, sobre entrada, libre circulación y residencia en España de ciudadanos de los Estados miembros de la Unión Europea y de otros Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. En lo no previsto en el mismo y salvaguardando la jerarquía normativa se estará a lo dispuesto en la Ley Orgáni-

ca 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, en su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2393/2004, de 30 de diciembre, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que no se oponga a lo dispuesto en los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y el derecho derivado de los mismos.

El RD 240/2007 regula las condiciones para el ejercicio de los derechos de entrada y salida, libre circulación, estancia, residencia, residencia de carácter permanente y trabajo en España por parte de los ciudadanos de otros Estados miembros de la Unión Europea y de los restantes Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, así como las limitaciones a los derechos anteriores por razones de orden público, seguridad pública o salud pública. Ha sido modificado en su artículo 4.2 por el Real Decreto 1161/2009, de 10 de julio, en relación con los ciudadanos de la Unión Europea nacionales de un Estado miembro en cuyo territorio no se aplica el Convenio de Schengen, ya que a sus familiares nacionales de terceros países no se les permite la entrada en España por las autoridades del control de fronteras sin la obtención previa de un visado de entrada, a pesar de ser titulares de una tarjeta de residencia de familiar de ciudadano de la Unión, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Directiva 2004/38/CE.

Asimismo, la STS de 1 de junio de 2010 ha anulado varias expresiones de los artículos 2, 3, 4, 9 y 18 y disposición final tercera del RD 240/2007, considerando ilegales algunos de los condicionantes impuestos por el mismo. Entre las principales modificaciones se encuentra la derogación de los preceptos que regulaban el procedimiento de reagrupación de los ascendientes de un ciudadano Español y que remitían directamente al procedimiento regulado en la Ley de extranjería que establecía que la solicitud de reagrupación se iniciaba en España y exigía la presentación de abundante documentación, procedimiento que implicaba una desigualdad entre los ciudadanos Españoles y el resto de los ciudadanos comunitarios que realizaban el procedimiento conforme al régimen comunitario, mucho más sencillo².

3. LA LIMITACIÓN DEL DERECHO DE LIBERTAD DE RESIDENCIA Y CIRCULACIÓN

El derecho a circular y residir libremente no es absoluto, pudiendo quedar limitado por razones de orden público, de seguridad o de salud públicas (artículos 45.3 y 52 TFUE, antiguos artículos 39.3 y 46 TCE). Aunque estas excepciones han de ser definidas por cada Estado miembro, la Directiva 2004/38/CE, que deroga la Directiva 64/221/CEE, de 25 de febrero, que se refería específicamente a esta materia, establece unos principios que limitan la discrecionalidad de las autoridades nacionales y procuran cierta unidad a estas nociones en el ámbito comunitario. Estas limitaciones deben ser objeto de una interpretación restrictiva. En tal sentido, el TJUE en Sentencia de 30 de noviembre de 1995, caso *Gebhard* (Asunto C-55/94), extiende a este ámbito la doctrina *Cassis de Dijon* de 20 de febrero de 1979 (Asunto 120/78) que admite, por exigencias imperativas de interés general, las legislaciones nacionales restrictivas siempre que se apliquen de forma no discriminatoria, sean adecuadas al fin perseguido, y no vayan más allá de lo estrictamente necesario para su consecución.

² Con objeto de aclarar la aplicación del fallo judicial, la Instrucción DGI/SRG/03/2010, de 4 de noviembre de 2010, de la Dirección General de Inmigración, sobre aplicación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Junio de 2010, establece los siguientes criterios con vigencia desde el 3 de noviembre de 2010 (fecha de publicación de la Sentencia en el BOE):

- La aplicación del Régimen Comunitario de Extranjería a los ascendientes de ciudadano español o de su cónyuge o pareja registrada.
- La carencia de efectos de la separación legal en relación con la aplicación del régimen comunitario de extranjería al cónyuge de ciudadano comunitario.
- La aplicación del Régimen comunitario de extranjería a la pareja de hecho registrada de ciudadano comunitario, con independencia de que el sistema civil de que se trate impida o no la posibilidad de dos registros simultáneos.
- El derecho a trabajar de los descendientes mayores de 21 años y de los ascendientes sin perjuicio de su condición de personas a cargo del ciudadano comunitario.
- El mantenimiento por los familiares de la residencia en régimen comunitario en caso de fallecimiento del ciudadano comunitario siempre que hayan residido previamente con él en España.
- La obligación de establecer un periodo de salida voluntaria en todos los supuestos en que se determine la expulsión de España de una persona beneficiaria del régimen comunitario de extranjería.
- La aplicación de la norma sobre facilitación de la entrada y residencia de los familiares no incluidos en el régimen comunitario, sin limitación por el grado de parentesco que les vincule al ciudadano de la Unión Europea.

En el marco normativo hay que considerar también como norma fundamental el artículo 19 de la Constitución, que reconoce a los españoles y extranjeros residentes legales el derecho a circular libremente por el territorio español y a elegir su residencia, con algunas limitaciones. La residencia legal implica cumplimentar todos los requisitos en materia de visados, autorizaciones de residencia y autorizaciones para trabajar que corresponda.

Para disfrutar de estos derechos es condición indispensable encontrarse legalmente en territorio español, pues en otro caso no le serán reconocidos los derechos que se derivan de la capacidad de circular libremente por todo el territorio nacional o de residir en España.

La Ley Orgánica 4/2000, de Extranjería, prevé que el derecho a circular libremente por el territorio español y a elegir su residencia puede ser limitado en aquellos casos en que lo acuerde la autoridad judicial, con carácter cautelar o en un proceso penal o de extradición en los que el extranjero tenga la condición de imputado, víctima o testigo, o como consecuencia de sentencia firme. También podrán establecerse medidas limitativas específicas, excepcionalmente, por razones de seguridad pública, de forma individualizada, motivada y en proporción a las circunstancias que concurran en cada caso, por resolución del Ministro del Interior. Estas medidas limitativas podrán consistir en la presentación periódica ante las autoridades competentes y en el alejamiento de fronteras o núcleos de población concretados singularmente.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha precisado cuándo ha de invocarse el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros del artículo 21 TFUE, frente a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión, aboliendo toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo. Así, ha manifestado que una persona que ha ejercido la totalidad de su actividad profesional en el Estado miembro del que es nacional y sólo ha hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena, no puede invocar la libre circulación de los trabajadores (sentencias de 9 noviembre de 2006, *Turpeinen*, C-520/04, Rec. p. I-10685, apartado 16, de 23 de abril 2009, *Rüffler*, C-544/07, Rec. p. I-3389, apartado 52, y de 14 de octubre de 2010, C-345/2009, apartado 90).

4. MOVILIDAD LABORAL Y PENSIÓN DE JUBILACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

La movilidad durante la vida laboral o tras la jubilación requiere una adecuada coordinación entre los distintos Estados afectados. El cruce de fronteras plantea el riesgo de ruptura o discontinuidad del nivel de protección social de la Seguridad Social, dado el carácter territorial de este tipo de legislación. Para solventarlo, el art. 42 TCE (actualmente artículo 48 TFUE) pretende garantizar a los trabajadores emigrantes y a sus familiares el mantenimiento de los derechos adquiridos al amparo de las diferentes legislaciones de Seguridad Social a las que pueden estar sucesivamente sometidos. La normativa comunitaria resuelve estas cuestiones relativas tanto a la jubilación como a las pensiones de invalidez, viudedad y orfandad.

Para solventarlo, el artículo 48 TFUE (art. 42 TCE) dispone que “El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, adoptarán, en materia de seguridad social, las medidas necesarias para el establecimiento de la libre circulación de los trabajadores, creando, en especial, un sistema que permita garantizar a los trabajadores migrantes por cuenta ajena y por cuenta propia, así como a sus derechohabientes:

- a. La acumulación de todos los períodos tomados en consideración por las distintas legislaciones nacionales para adquirir y conservar el derecho a las prestaciones sociales, así como para el cálculo de éstas.
- b. El pago de las prestaciones a las personas que residan en los territorios de los Estados miembros”.

Como desarrollo del TCE, la regulación se contenía inicialmente en el Reglamento (CEE) n.º 1408/71 relativo a la aplicación de los regímenes de Seguridad Social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familiares que se desplacen dentro de la Comunidad, y en el Reglamento (CEE) n.º 574/72 del Consejo de 21 de marzo de 1972 por el que se establecen las modalidades de aplicación del Regla-

mento 1408/71. Dichas disposiciones solo se aplicaban a los trabajadores por cuenta ajena. Desde el 1 de julio de 1982, por aplicación del Reglamento CEE 1390/81, se extendió a los trabajadores por cuenta propia, lo que es lógico para garantizar la libre circulación de servicios. Toda esta regulación fue objeto de una importante codificación en 1997, por el Reglamento CEE 118/97, modificado por el Reglamento (CE) n.º 629/2006.

Posteriormente, el Parlamento Europeo y el Consejo adoptaron el Reglamento (CE) n.º 883/2004, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social (DO L 166, p. 1), modificado por el Reglamento (CE) n.º 988/2009³, con la finalidad de simplificar y clarificar las normas comunitarias relativas a la coordinación de los sistemas de Seguridad Social de los Estados miembros, derogando los anteriores Reglamentos, si bien algunas de sus disposiciones permanecen en vigor para garantizar la seguridad jurídica a efectos de los actos y acuerdos comunitarios relacionados. Este Reglamento constituye la nueva referencia para la coordinación de los sistemas de Seguridad Social de los Estados miembros. Facilita considerablemente la vida de los ciudadanos europeos, que pueden ejercer mejor su derecho a la libre circulación en la UE y, además, refuerza las obligaciones de cooperación en materia de Seguridad Social entre las administraciones.

Debe resaltarse que no constituye un régimen uniforme sino una normativa de coordinación para evitar la pérdida de derechos adquiridos o en curso de adquisición. Las normas sobre coordinación de la Seguridad Social no reemplazan los regímenes nacionales por un régimen europeo único, sino que cada país sigue siendo libre de decidir según su propia legislación quién está asegurado, qué prestaciones percibe y qué requisitos debe cumplir. La UE establece una serie de normas comunes que protegen los derechos de Seguridad Social de sus ciudadanos y facilita la libertad de circulación cuando se desplazan por Europa (los 27 países miembros de la UE e Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza⁴).

También existen ciertos convenios bilaterales de la Seguridad Social anteriores a los Reglamentos comunitarios, que siguen resultando aplicables en la medida en que ofrecen soluciones más favorables que las resultantes de las normas comunes⁵.

Toda esta regulación se aplica, en primer lugar, a los nacionales de la UE, Islandia, Liechtenstein, Noruega o Suiza que estén o hayan estado asegurados en uno de esos países y a los miembros de su familia. En segundo lugar, a los apátridas o refugiados residentes en dichos territorios que estén o hayan estado asegurados en uno de esos países y a los miembros de su familia. Y en tercer lugar, curiosamente, a los nacionales de países no pertenecientes a la UE que residan legalmente en el territorio de la UE y que se hayan desplazado entre sus países miembros y a los miembros de su familia.

Los cuatro grandes principios que derivan de esta normativa son:

- 1) Sólo se puede estar cubierto por la normativa de un país a la vez, de modo que sólo se cotiza en un país. La decisión sobre qué normativa nacional se aplica en cada caso corresponde a los organismos de Seguridad Social. No se puede elegir. A ello se añade el principio de unicidad de la legislación aplicable, con objeto de garantizar la aplicación de un solo Ordenamiento de Seguridad Social, que será el competente para determinar los derechos de Seguridad Social del migrante, y evitar conflictos de leyes tanto positivos como negativos (art. 11.1 Reglamento 883/2004). El art. 13 del Reglamento 883/2004 descarta la afiliación múltiple, y se decanta por la unicidad de la legislación aplicable, determinando el punto de conexión en función de la intensidad del vínculo con el país en que físicamente se desarrolla el trabajo (según la regla general de *lex loci laboris*).
- 2) Cada uno tiene los mismos derechos y obligaciones que los nacionales del país donde esté cubierto: es lo que se denomina principio de igualdad de trato o no discriminación, consagrado por el art. 18 TFUE y recogido en el art. 3 Reglamento CEE 1408/71⁶ y en el art. 4 Reglamento 883/2004.

³ Véase también el Reglamento (CE) n.º 987/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, por el que se adoptan las normas de aplicación del Reglamento (CE) n.º 883/2004.

⁴ Los tres primeros junto con los 27 países de la UE forman parte del Espacio Económico Europeo (EEE), que nació el 1 de enero de 1994, con motivo de un acuerdo entre países miembros de la Unión Europea (UE) y de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC). Suiza es miembro de la AELC.

⁵ Cfr. PÉREZ DE LAS HERAS, B., *El mercado interior europeo*, Deusto, 2008, p. 109.

- 3) En general, si se tiene derecho a una prestación en metálico en un país, puede seguir perciéndose aunque se resida en otro. Es lo que se denomina principio de exportabilidad⁶, que pretende la conservación de los derechos adquiridos. Se infiere del art. 48 TFUE y se concreta en los arts. 10 y 10 bis del Reglamento de 1971 y 7 del Reglamento de 2004. Se aplica a las prestaciones a largo plazo (como invalidez, vejez, supervivencia y subsidios por defunción). Supone la superación de la cláusula de residencia que domina las legislaciones nacionales en relación al pago de prestaciones⁸.
- 4) Cuando se solicita una prestación, deben contabilizarse, en su caso, los periodos anteriores de seguro, trabajo o residencia en otros países, para salvaguardar los derechos en curso de adquisición. Es el principio de acumulación, recogido en el art. 48 TFUE. Se traduce en el mecanismo de totalización de periodos, para determinar el derecho o no a la prestación (art. 6 Reglamento 883/2004)⁹, y la *pro rata temporis*, para calcular, en su caso, la cuantía (art. 52 Reglamento 883/2004)¹⁰. Además, conforme a la *pro rata temporis*, cuando para el reconocimiento de la prestación haya sido necesario tomar en consideración periodos de cotización o, en su caso, de residencia en otro Estado miembro (totalización), no será responsable exclusivo de la misma el Estado en el que se solicita, sino que se produce un reparto en el coste de la prestación.
- 5) Salvo disposición en contrario, no se podrán disfrutar de varias prestaciones de la misma naturaleza relativas a un mismo período de seguro obligatorio. Es el principio de no acumulación e incompatibilidad de prestaciones (art. 10 Reglamento 883/2004).

Todo ello requiere una adecuada colaboración administrativa y para facilitar la aplicación de los Reglamentos comunitarios se crean dos organismos especializados: La Comisión Administrativa y el Comité Consultivo de Coordinación de los Sistemas de Seguridad Social.

Conforme a esta normativa una persona que resida y haya trabajado en uno o varios de los países citados, recibirá la pensión de aquellos países en los que haya estado asegurado un mínimo de un año, si el período es inferior puede compensarse con el de los otros países. No obstante, para fomentar en todo lo posible la libertad de circulación de trabajadores y de prestación de servicios y evitar innecesarias y costosas complicaciones administrativas, las disposiciones comunitarias permiten mantener la vinculación del trabajador al régimen de seguridad social del Estado miembro en el que la empresa empleadora opere normalmente (el Estado de envío) cuando dicho trabajador sea enviado por la empresa a otro Estado miembro (el Estado de empleo) por un período de duración limitado (hasta un máximo de 24 meses), siempre que la persona no sea enviada en sustitución de otra persona¹¹.

⁶ “Las personas a las cuales sean aplicables las disposiciones del presente Reglamento, estarán sujetas a las obligaciones y podrán acogerse al beneficio de la legislación de todo Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de éste, sin perjuicio de las disposiciones particulares contenidas en el presente Reglamento.”

⁷ *Ob.últ.cit.*, p. 117. Según los arts. 10 y 10 bis del Reglamento de 1971, una vez que el interesado adquiere el derecho a una prestación con cargo a la legislación de un Estado miembro, dicha prestación no puede ser objeto de reducción, modificación, suspensión, supresión o confiscación por el hecho de que el beneficiario traslade su residencia a un Estado miembro diferente de aquél en que se encuentra la institución deudora.

⁸ *Ob.últ.cit.*, p. 118.

⁹ Art. 46.2 Reglamento CEE 1408/71: “Cuando, en virtud de un régimen que no sea un régimen especial de acuerdo con los apartados 2 ó 3, la legislación de un Estado miembro subordine la adquisición, la conservación o la recuperación del derecho a las prestaciones al requisito de que hayan sido cumplidos determinados periodos de seguro o de residencia, la institución competente de dicho Estado miembro tendrá en cuenta, en la medida necesaria, los periodos de seguro o de residencia cumplidos de acuerdo con la legislación de cualquier otro Estado miembro, ya sea en un régimen general o especial, aplicable a trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia. Para ello, tendrá en cuenta dichos periodos como si se tratara de periodos cumplidos de acuerdo con la legislación que aplique.”

¹⁰ Art. 46.2 Reglamento CEE 1408/71: “a) la institución competente calculará la cuantía teórica de la prestación que el interesado podría obtener en el supuesto de que todos los periodos de seguro y/o de residencia cumplidos de acuerdo con las diversas legislaciones de los Estados miembros a que haya estado sometido el trabajador por cuenta ajena o por cuenta propia hubieran sido cumplidos en el Estado miembro en que radique la institución de que se trate y de acuerdo con la legislación que ésta aplique en la fecha en que se liquide la prestación. [...]; b) a continuación, la institución competente determinará el importe efectivo de la prestación, prorrateando la cuantía teórica señalada en la letra a) entre la duración de los periodos de seguro o de residencia cumplidos antes de la fecha del hecho causante de acuerdo con la legislación que ésta aplica, en relación con la duración total de los periodos de seguro y de residencia cumplidos antes de la fecha del hecho causante de acuerdo con las legislaciones de todos los Estados miembros afectados.”

¹¹ http://www.sepe.es/contenido/empleo_formacion/eures/pdf/GUIA_LEGISLATIVA_2010.pdf

El importe de su pensión se calculará de acuerdo con la legislación del país en el que haya trabajado, exactamente igual que para los nacionales de ese país, dependiendo su cuantía de la duración de su cobertura de Seguridad Social en el mismo conforme a su historial. Deberá solicitarla en el país de residencia, salvo si nunca ha trabajado en él, en cuyo caso debe solicitarla en el último donde haya trabajado¹².

El cálculo se hace conforme al Reglamento CE/833/2004¹³, y si hubiera Convenio bilateral con otros Estados miembros –España lo ha firmado con doce de ellos y con Suiza– se calcularía la pensión según convenio y se aplicaría la mayor de las dos.

En España en caso de pensión pública se tramita ante la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas. Recibida la decisión sobre la pensión que adopten el Estado o Estados de que se trate, se procede al estudio y resolución del expediente de pensión, pueden producirse los siguientes casos:

— si el interesado no alcanza el derecho a pensión (por no cumplir el periodo de carencia) con las cotizaciones de España, pero sí lo alcanzaría adicionando los periodos, no superpuestos, acreditados en otros estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, se señalará la pensión prorrateada *temporis* que corresponda;

— si el interesado tiene derecho a pensión interna, aun cuando no se consideren los periodos de aseguramiento en otros estados, se calcula tanto la pensión interna (excluidos periodos fuera de España) como la pensión prorrateada *temporis*, ofreciéndose al interesado derecho a la de mayor cuantía. Tanto una como otra son compatibles con la percepción de las pensiones que hayan señalado las instituciones competentes de los demás Estados¹⁴.

La pensión se le abonará con independencia de donde resida en Europa (siempre y cuando sea en uno de los 27 países miembros de la UE o en Islandia, Liechtenstein, Noruega o Suiza). Si ha trabajado en otro país fuera de la UE o se traslada a vivir al allí tras la jubilación habrá que ver si hay algún acuerdo entre la UE y dicho país de coordinación limitada en el ámbito de la Seguridad Social. En otros casos, existen acuerdos bilaterales entre determinados países de la UE y terceros países.

Pese a la claridad de lo expuesto, muy recientemente se ha puesto de manifiesto el incumplimiento de la normativa interna española de las directrices comunitarias, en la STJUE de 21 de febrero de 2013, caso Salgado, asunto C-282/11.

Conforme al artículo 161, apartado 1, letra b), del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio de 1994 (LGSS), para tener derecho a la pensión de jubilación es necesario, entre otros requisitos, tener cubierto un período mínimo de cotización de quince años. Y según el artículo 162, apartado 1, de la LGSS: “La base reguladora de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, será el cociente que resulte de dividir por 210 las bases de cotización del interesado durante los 180 meses inmediatamente anteriores al

¹² La solicitud de aplicación de Reglamentos de la UE implica que, salvo manifestación en contrario del solicitante, se procede a reconocer y liquidar las pensiones que puedan corresponder con arreglo a todas las legislaciones de los Estados en que se acrediten periodos de cotización o aseguramiento. Para ello la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones Públicas (“institución instructora”) cursa la petición de pensión a cada una de las instituciones competentes del Estado o Estados en que se hayan acreditado los periodos de seguro, emitiendo los formularios establecidos al efecto en los citados Reglamentos, que cumplimenta con los datos facilitados por los interesados.

¹³ Para determinar la pensión teórica se utiliza la totalización, pues se trata de calcular la pensión que hubiera percibido el migrante si hubiera cumplido en España todos los periodos de seguro acreditados en todos los Estados miembros a lo largo de su carrera, tanto respecto de su base reguladora como del porcentaje aplicable a ésta. Cuando en el período de referencia a tener en cuenta para el cálculo de la cuantía de la pensión, deban ser computados periodos de seguro o de residencia cubiertos bajo la legislación de otros Estados miembros (por ejemplo, se estuvo trabajando y cotizando en otro Estado miembro), en lugar de integrar la laguna –si procede con las bases mínimas– se utiliza para los mencionados periodos la base de cotización en España que más se les aproxime en el tiempo, teniendo en cuenta la evolución del índice de precios al consumo. El traslado del período de referencia garantiza la existencia de cotizaciones españolas en el período de referencia, aunque no impide que las cotizaciones sean insuficientes para colmarlo cuando tampoco se cotizó durante ese período de referencia en otro Estado miembro, no obstante, la validez de tal sistema basado en el cómputo exclusivo de las bases reales españolas fue confirmada (TJCE 17-12-98, asunto *Grajera* C-153/97). y previamente de forma menos explícita por el (TJCE 12-9-96, asunto *Lafuente Nieto* C-251/94; 9-10-97, asunto *Naranjo Arjona* C-31/96, C-32/96 y C-33/96). *Memento práctico Francis Lefebvre Social 2012*, parág. 9613 y 9615, Francis Lefebvre, 2012.

¹⁴ Para un desarrollo de estas cuestiones véase *Memento práctico Francis Lefebvre Empleado Público 2012*, “Pensiones en aplicación de Reglamentos Comunitarios”, parágrafo 5792, Francis Lefebvre, 2012.

mes previo al del hecho causante.” Y el punto 4, de la sección H, relativa al Reino de España, del anexo VI del Reglamento n.º 1408/71 dispone que “en aplicación del artículo 47 del Reglamento, el cálculo de la prestación teórica española se efectuará sobre las bases de cotización reales del asegurado, durante los años inmediatamente anteriores al pago de la última cotización a la seguridad social española.”

La Sra. Salgado González cotizó en España en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos del 1 de febrero de 1989 al 31 de marzo de 1999, y en Portugal del 1 de marzo de 2000 al 31 de diciembre de 2005. Solicitó una pensión de jubilación en España, que le fue reconocida por el Instituto Nacional de Seguridad Social (INSS) con efectos desde el 1 de enero de 2006 y tomando como referencia una base reguladora de 336,86 euros mensuales. La legislación española reconoce el derecho a una pensión de jubilación contributiva siempre que, entre otros requisitos, se haya cubierto un período mínimo de cotización de quince años. La “base reguladora” de esta prestación se calcula sumando las bases de cotización del trabajador de los quince años inmediatamente anteriores a la última cuota satisfecha en España y dividiendo este resultado entre 210. Este divisor 210 correspondería al total de las doce cotizaciones ordinarias y dos extraordinarias anuales satisfechas durante un período de quince años.

Con el fin de comprobar si la Sra. Salgado González había cotizado durante el período mínimo de quince años, el INSS tuvo en cuenta, con arreglo al Derecho de la Unión, tanto los períodos cotizados en España como los cotizados en Portugal. No obstante, para el cálculo de la base reguladora el INSS sumó las bases de cotización españolas del período comprendido entre el 1 de abril de 1984 y el 31 de marzo de 1999 –esto es, durante los quince años anteriores al pago por la Sra. Salgado González de la última cuota en España– y las dividió por 210. Puesto que no empezó a cotizar a la Seguridad Social española hasta el 1 de febrero de 1989, las cotizaciones comprendidas entre el 1 de abril de 1984 y el 31 de enero de 1989 se contabilizaron con una cuantía de cero.

Al considerar que también debían integrarse en el cálculo de su pensión de jubilación las cuotas que satisfizo en Portugal, la Sra. Salgado González solicitó que se revisara este importe y se fijara en 864,14 euros mensuales. Tras rechazar el INSS su reclamación, la Sra. Salgado González interpuso un recurso.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que conoce del asunto, indica que no alberga ninguna duda acerca de la imposibilidad de tomar en cuenta las cuotas pagadas en Portugal para calcular la pensión de jubilación que debe pagar España, pero considera que dicha normativa ni se ajusta a las exigencias de la libre circulación de los trabajadores en relación con las prestaciones sociales contempladas en el artículo 48 TFUE ni respeta la igualdad de trato de los trabajadores sedentarios y migrantes reconocida en el artículo 3 del Reglamento n.º 1408/71. Por ello, pregunta al Tribunal de Justicia si la normativa española, que no permite adaptar ni la duración del período de cotización ni el divisor utilizados para tener en cuenta el hecho de que el trabajador ha ejercido su derecho a la libre circulación, es conforme con el Derecho de la Unión.

El Tribunal de Justicia observa que se incluyó un período ficticio de cotización comprendido entre el 1 de abril de 1984 y el 30 de enero de 1989 para completar el período de quince años anteriores a su última cotización española, y al contabilizarse necesariamente con valor cero produjo una reducción de la base de cotización media¹⁵. Ahora bien, tal reducción no se habría producido si la Sra. Salgado González hubiera cotizado únicamente en España, sin ejercer su derecho a la libre circulación, siendo tal resultado contrario al Derecho de la Unión.

Añade que otra sería la situación si la legislación española contemplara mecanismos de adaptación del procedimiento de cálculo de la base reguladora de la pensión de jubilación que tuvieran en cuenta el ejercicio por parte del trabajador de su derecho a la libre circulación. Concretamente, el divisor

¹⁵ El artículo 47, apartado 1, letra g), del Reglamento n.º 1408/71 implica que el cálculo de la base de cotización media se base únicamente en el importe de las cuotas satisfechas en virtud de la legislación de que se trate (véanse las sentencias de 9 de agosto de 1994, *Reichling*, C-406/93, Rec. p. I-4061, apartado 26, y de 12 de septiembre de 1996, *Lafuente Nieto*, C-251/94, Rec. p. I-4187, apartado 38). A este respecto, resulta que, a la hora de calcular la cuantía teórica de la prestación objeto del litigio principal, el INSS no calculó la base de cotización media de la Sra. Salgado únicamente en función de los períodos de seguro cumplidos por ella en España durante los años inmediatamente anteriores al pago de la última cuota a la seguridad social española, tal como impone el artículo 47, apartado 1, letra g), del Reglamento n.º 1408/71 y el punto 4, letra a), de la sección H de su anexo VI.

podría adaptarse para reflejar el número de cuotas efectivamente satisfechas por el asegurado por las remuneraciones ordinarias y extraordinarias.

En consecuencia, el Tribunal de Justicia responde que el Derecho de la Unión se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la base reguladora de la pensión de jubilación de un trabajador por cuenta propia, migrante o no, se calcula invariablemente a partir de las bases de cotización de ese trabajador en un período de referencia fijo anterior al pago de su última cuota en ese Estado, a las cuales se aplica un divisor fijo, sin que resulte posible adaptar ni la duración de este período ni este divisor con el fin de tomar en consideración el hecho de que el trabajador en cuestión ha ejercido su derecho a la libre circulación.

Como puede apreciarse, la normativa española no cumplía plenamente con la normativa comunitaria. Se aplicaba el principio *pro rata temporis*, para totalizar el período mínimo de cotización, pero no el principio de igualdad de trato o no discriminación, consagrado por el art. 3 Reglamento CEE 1408/71.

5. LIBERTAD DE RESIDENCIA Y ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL PAGO DE PENSIONES PÚBLICAS

La Unión Europea ha pasado desde sus inicios desde una unión puramente económica (CEE) a una unión política, económica y social. Un aspecto clave en este desarrollo es la llamada unión fiscal, uno de cuyos aspectos es el diseño de políticas comunes en materia tributaria¹⁶.

A este respecto, la armonización fiscal es relevante debido a que tanto los impuestos directos como los indirectos pueden distorsionar las libertades fundamentales del mercado único. Ello se ha conseguido básicamente en la imposición indirecta ante la necesidad de instaurar un mercado común (IVA e Impuestos especiales de fabricación), siendo fragmentaria en la imposición directa (IRPF, I. sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes) dada la reticencia de los Estados miembros a ceder ese reducto de soberanía que todavía mantienen.

En efecto, el establecimiento y funcionamiento del mercado interior, objetivo fundamental de la Unión Europea, requiere una cierta armonización fiscal que se ha visto dificultada en el ámbito de los impuestos directos por la exigencia de unanimidad (arts. 113 y 115 TFUE), lo que impide que propuestas con un amplio respaldo se aprueben por la oposición de un Estado miembro. Ello ha determinado una armonización fiscal negativa a través de la jurisprudencia del TJUE, fundada en tres vertientes jurídicas: la realización de las cuatro libertades comunitarias, la eliminación de las distorsiones fiscales a la libre competencia y la prohibición de discriminación fiscal. Además, la amplitud conceptual de la restricción fiscal contraria a las libertades comunitarias ha dado ocasión al Tribunal a pronunciarse en múltiples asuntos enjuiciando todas las distorsiones fiscales que impiden, directa o indirectamente, la plena realización del mercado interior. La restricción abarca las restricciones de entrada en el Estado de acogida (*host country*) y las restricciones de salida del Estado de origen (*home country*). Esta jurisprudencia está creando un estatuto fiscal comunitario que protege los cambios de residencia y la libre circulación de personas en la Unión Europea.

En relación al artículo 21 TFUE hay que destacar el caso Turpeinen, pues se refiere al ejercicio de la libertad de residencia en España por una ciudadana finlandesa después de haber adquirido sus derechos de jubilación.

La Sra. Turpeinen se trasladó a España en 1999 y sus únicos ingresos provenían de una pensión de jubilación. En virtud del convenio celebrado entre la República de Finlandia y el Reino de España en materia de doble imposición, dicha pensión de jubilación, pagada en consideración a servicios pres-

¹⁶ Sobre esta cuestión véase FUEST, C. y PEICHL, A., "European Fiscal Union: What Is It? Does It Work? And Are There Really 'No Alternatives'?", *IZA Policy Paper* n.º 39, 2012. En este documento se plantean cinco apartados, el último de los cuales es la armonización fiscal:

1. Reglas fiscales, coordinación de las políticas y supervisión: pacto de estabilidad y crecimiento, pacto fiscal europeo (Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria).
2. Mecanismo de solución de crisis: mecanismo europeo de estabilidad.
3. Garantía conjunta para la deuda gubernamental.
4. Equilibrio fiscal y mecanismos de transferencias entre países.
5. Ampliación del presupuesto europeo e impuestos a nivel europeo.

tados en el ejercicio de funciones de carácter público, sólo puede gravarse en Finlandia¹⁷. Hasta 2001, la Sra. Turpeinen fue sujeto pasivo del impuesto por obligación personal, con una tributación progresiva por la renta mundial, según la cual era aplicable un tipo de gravamen del 28,5 por 100 a los rendimientos constituidos por la pensión de jubilación de la Sra. Turpeinen.

En 2002, por carecer de domicilio en Finlandia durante tres años consecutivos, de conformidad con la Ley finlandesa relativa al impuesto sobre la renta quedó sujeta al impuesto por obligación real, gravándose únicamente los rendimientos de origen finlandés, con una retención en la fuente al tipo fijo del 35. La Sra. Turpeinen presentó una reclamación contra la decisión que aplicó el nuevo régimen argumentando que, dentro de la Unión Europea, el trato que se dispensa a una persona debe permanecer inalterado cuando el organismo competente sea el mismo y todos los demás elementos, salvo el lugar del domicilio, no hayan experimentado ninguna modificación.

El órgano jurisdiccional planteó una cuestión prejudicial preguntando si los artículos 18 CE y 39 CE, así como la Directiva 90/365 se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, según la cual, la cuota del impuesto sobre la pensión de jubilación abonada en el Estado miembro de que se trate a una persona residente en otro Estado miembro supera, en determinados casos, aquella del impuesto que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro.

El Abogado General Léger en sus conclusiones dilucida la normativa aplicable, analizando la Ley nacional, el convenio de doble imposición y el Derecho comunitario. De acuerdo con el Convenio firmado entre el Reino de España y la República de Finlandia para evitar la doble imposición, las pensiones pagadas directamente o con cargo a un fondo especial por un Estado contratante, una de sus asociaciones públicas o entidades locales, un organismo autónomo o persona jurídica de derecho público, a una persona física, en consideración a servicios prestados a ese Estado, asociación, entidad, organismo o persona jurídicas, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. Por tanto, se aplica la normativa finlandesa del impuesto sobre la renta. En cuanto al Derecho comunitario enjuicia la posible aplicación de la Directiva 90/365, el Reglamento 1408/71 y el TCE en sus artículos 18 y 39.

La Directiva 90/365 –derogada por la Directiva 2004/38/CE– tenía por objeto garantizar la autorización, por el Estado miembro de acogida, de la residencia en su territorio de cualquier nacional de otro Estado miembro que haya dejado de ejercer sus actividades por cuenta ajena o por cuenta propia. Esta Directiva no preveía, pues, expresamente más que la obligación a cargo del Estado miembro de acogida y solamente afecta al derecho de residencia en éste. Concluye, por tanto, que no es de aplicación pues la Directiva no se extiende a medidas imputables al Estado de origen, tales como la normativa finlandesa litigiosa.

El Reglamento 1408/71 tiene por objeto facilitar la libre circulación de los trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia, así como de los miembros de sus familias, en el interior de la Comunidad, coordinando los regímenes nacionales de seguridad social. Dispone que las prestaciones en metálico, especialmente de vejez, adquiridas en virtud de la normativa de un Estado miembro, no podrán ser objeto de ninguna reducción, modificación, suspensión, supresión o confiscación por el hecho de que el beneficiario resida en el territorio de un Estado miembro distinto de aquél en que se encuentra la institución deudora. El Gobierno español sostiene que la normativa tributaria litigiosa es contraria a esta disposición porque esa normativa tendría el efecto de hacer depender el importe de la jubilación debido a la Sra. Turpeinen de la residencia de ésta, invocando la Sentencia de 5 de octubre de 1995 en el caso *Imbernon Martínez* (C-321/93, Rec. p. I-2821). Sin embargo, como razona el Abogado General, en este caso la normativa litigiosa no prevé una disminución de la pensión de jubilación pagada a la Sra. Turpeinen por el hecho de residir en el extranjero. Esta normativa no se refiere a las condiciones de concesión y de liquidación de esta pensión. Dicha normativa es, pues, diferente de la que fue cuestionada en el asunto que dio lugar a la sentencia *Imbernon Martínez*, antes citada, a la que se refiere el Gobierno español. En efecto, en ese asunto, la disposición litigiosa de la Ley alemana relativa a los subsidios por hijos (*Bundeskindergeldgesetz*) sometía la concesión y el importe de una prestación por hijo a cargo, a las condiciones de residencia previstas en la normativa tributaria alemana. La normativa social cuestionada remitía así a las condiciones enunciadas en la normativa

¹⁷ El Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se basan los convenios firmados por España, dispone que el pago por la Seguridad Social de una pensión por empleos en el sector privado tributa en el Estado de residencia (art. 18) mientras que si deriva de un trabajo en el sector público tributa en el Estado de la fuente (art. 19).

tributaria. Por ello el Tribunal de Justicia juzgó que la disposición pertinente del Reglamento n.º 1408/71 se vería privada de gran parte de su efecto útil si la simple remisión a disposiciones fiscales pudiera permitir evitar su aplicación.

En cambio, en este caso, nos enfrentamos con una normativa nacional que determina las condiciones de imposición de los sujetos pasivos no residentes y que sólo afecta a la pensión de jubilación de la Sra. Turpeinen en cuanto que esta pensión es asimilada a una renta. Por tanto, sólo de manera indirecta conduce esta normativa a una reducción del importe de su jubilación disponible en relación con el importe después de impuestos del que habría podido disponer si hubiera residido en Finlandia durante el ejercicio fiscal 2002. Además, si el importe de la jubilación de la Sra. Turpeinen hubiera sido más elevado, la aplicación de la retención global en la fuente del 35 por 100 habría podido conducir a un resultado inverso, dejándole un saldo más importante que aquel del que habría dispuesto en Finlandia, tras haber sido gravada según la escala progresiva. Ello demuestra claramente que la normativa finlandesa litigiosa no prevé disminución de la pensión de jubilación pagada a la Sra. Turpeinen por el hecho de que resida en el extranjero. En consecuencia, tampoco es aplicable el Reglamento 1408/71.

En cuanto a los artículos 18 y 39 TCE, hay que partir de la base de que el artículo 39 es la expresión específica, por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores, del artículo 18 (artículo 21 TFUE), que establece, de manera general, el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente. Y como sostiene el Abogado General en el apartado 60 de sus conclusiones, no pueden invocar la libre circulación garantizada por el artículo 39 CE las personas que han ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que son nacionales y sólo han hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena. Es evidente que es éste el caso de la Sra. Turpeinen.

Solo queda determinar la aplicabilidad del artículo 18 TCE, que, como apunta el Abogado General, se opone tanto a las restricciones del ejercicio de los derechos de residencia y circulación previstos por el Estado de acogida como a las imputables al Estado de origen (ap. 62). La señora Turpeinen puede invocar esta disposición frente a su estado de origen, por ser objeto de una imposición más gravosa como no residente que si hubiera sido residente en Finlandia. La cuestión clave es decidir si la situación de los residentes y de los no residentes es comparable en este supuesto, y en tal supuesto si la diferencia de trato desfavorable para los segundos por el mero hecho de ejercer su derecho a la libre circulación vulneraría el art. 18 TCE. Aunque por lo general, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y los no residentes no es comparable, el Tribunal de Justicia ha admitido que, cuando el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o por cuenta propia, percibe la totalidad o la cuasi totalidad de sus rendimientos en el Estado en que desarrolla sus actividades profesionales, se encuentra, objetivamente, en la misma situación, por lo que se refiere al impuesto sobre la renta de las personas físicas, que el residente en dicho Estado que ejerce en él las mismas actividades (sentencia de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 20). Como la señora Turpeinen obtiene la mayor parte de su renta en el Estado de la fuente procede aplicarle el régimen de los residentes. En tal situación, la diferencia de trato que resulta la controvertida normativa nacional sólo podría estar justificada si se basara en consideraciones objetivas y proporcionadas al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (sentencia de 29 abril de 2004, *Pusa*, C 224/02, Rec. p. I 5763, apartado 16).

Las autoridades finlandesas lo justificaron por tres motivos: la presunción de que el sujeto pasivo no residente percibiera otras rentas distintas de las imponibles en Finlandia, el objetivo de simplificación y claridad del régimen fiscal finés para los no residentes, y garantizar la recaudación del impuesto a los no residentes por la dificultad administrativa que comporta, en aras de su eficacia.

El primer argumento no es aplicable en cuanto que la totalidad de la renta de la señora Turpeinen proviene de la pensión de jubilación, como se ha dicho.

En segundo término, los objetivos de simplificación y claridad del régimen fiscal finlandés para los sujetos pasivos no residentes podrían conseguirse mediante medidas menos restrictivas de la libre circulación de los ciudadanos de la Unión que una tributación que, en determinados casos, puede resultar superior a la aplicable a los sujetos pasivos residentes que perciben rentas idénticas (ap. 34).

Y respecto de las dificultades para percibir el impuesto definitivo de los sujetos pasivos no residentes, señala el Tribunal que el régimen fiscal controvertido en el asunto principal va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación efectiva del impuesto, pues las Directivas 77/799/CEE del Consejo,

de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, y 76/308/CEE del Consejo, de 15 de mayo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos relativos a determinadas cotizaciones, derechos, impuestos y otras medidas permiten a un Estado miembro obtener, de las autoridades competentes de otro Estado miembro, toda la información para la liquidación y cobro de los impuestos sobre la renta (sentencia de 26 junio de 2003, *Skandia y Ramstedt*, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 42 y la jurisprudencia citada en dicho apartado) (ap. 36 y 37). Prueba de ello, y así lo recuerda el Tribunal, es que el Gobierno finlandés confirmó que, desde el 1 de enero de 2006, el régimen fiscal controvertido fue modificado de forma que, desde ese momento, la pensión de jubilación de un sujeto pasivo por obligación real resulta gravada en Finlandia del mismo modo que la de un sujeto pasivo por obligación personal, es decir, según la escala progresiva, con las mismas deducciones fiscales y según el mismo procedimiento de declaración fiscal (ap. 38).

Por todo ello concluye el Tribunal que el artículo 18 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas relativo a la pensión de jubilación pagada por una institución del Estado miembro interesado a una persona residente en otro Estado miembro supera, en ciertos casos, la cuota que se adeudaría en el supuesto de que esa persona residiera en el primer Estado miembro, cuando la referida pensión constituye la totalidad o la cuasi totalidad de los rendimientos de dicha persona.

En España la situación producida con la LIRNR no vulnera el artículo 21 TFUE en cuanto que su artículo 46 prevé la opción de tributar por el IRPF a los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que obtengan durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo –como son los derivados de una pensión de jubilación– y por rendimientos de actividades económicas como mínimo el 75 por 100 de la totalidad de su renta. Se aplicaría a los no residentes comunitarios cuya renta principal sea la pensión de jubilación.

Al respecto hay que considerar que la mayor parte de convenios para evitar la doble imposición en los Estados miembros de la UE señalan que las pensiones se gravarán en el Estado de residencia del pensionista, salvo las pensiones públicas, que normalmente tributan en el Estado de la fuente, pagador de la pensión, independientemente del lugar de residencia (artículos 18 y 19.2 MCOCDE). En el primer caso no se aplicaría la jurisprudencia *Turpeinen*. Tampoco se aplica cuando la mayoría de la renta percibida por el pensionista no se obtenga en España, pero en tal caso podría operar la jurisprudencia que amplía a los no residentes las ventajas fiscales objetivas –tipo de gravamen, gastos deducibles– de los residentes que realizan el mismo tipo de actividad (*Asscher, Gerritse, Conijn, Centro Equestre*).

6. CONCLUSIONES

Las libertades de desplazamiento, residencia y permanencia, son derechos instrumentales de la libre circulación, consagrada en el art. 21 del TFUE.

La movilidad durante la vida laboral o tras la jubilación requiere una adecuada coordinación entre los distintos Estados afectados para evitar que la forma de cálculo de las pensiones y las reglas fiscales restrinjan la libertad de circulación. Los principios de totalización y prorratea temporis deben interpretarse conforme a los artículos 21 y 48 TFUE. El Reglamento (CE) nº 883/2004 simplifica y clarifica las normas comunitarias relativas a la coordinación de los sistemas de Seguridad Social de los Estados miembros de la UE, basándose los convenios internacionales firmados con posterioridad por los Estados miembros en los principios y espíritu de dicho Reglamento. La STJUE de 21 de febrero de 2013 pone de manifiesto las dudas interpretativas que plantea la coordinación, pese a la existencia de un Reglamento comunitario, al tiempo que la necesidad de dicha normativa que sirve de soporte al TFUE.

La diversidad de regímenes fiscales puede vulnerar las libertades comunitarias, como se puso de manifiesto en el caso *Turpeinen* en relación al derecho a circular y residir libremente en el territorio de UE. Dada la dificultad de establecer un sistema tributario armonizado en la fiscalidad directa, debe profundizarse en una mayor coordinación para resolver los conflictos de Leyes y proporcionar una igualdad de trato a los trabajadores migrantes y a los nacionales cuando las situaciones sean comparables.

Consideraciones sobre el *soft law* comunitario*

ISAAC MERINO JARA

(Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea)

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. FUNCIONES Y EFECTOS JURÍDICOS DEL *SOFTLAW*. 3. PALABRAS FINALES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE C83/171, de 30 de marzo de 2010) establece que: “para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes”.

Todos ellos son “actos comunitarios típicos”, pero no tienen el mismo valor.

El reglamento tiene un alcance general, y es obligatorio en todos sus elementos al tiempo que directamente aplicable en cada Estado miembro (vgr. Reglamento 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y Reglamento 450/2008 del Consejo, de 23 abril, que establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado).

La directiva obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios (vgr. Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).

La decisión, al igual que el reglamento, es obligatoria en todos sus elementos, pero cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos.

Por último, ni las recomendaciones (vgr. Recomendación 2011/856/UE, de 15 de diciembre, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones) ni los dictámenes serán vinculantes.

La relación del Derecho interno con el Derecho comunitario se rige por dos principios: el de eficacia directa y el de primacía del Derecho comunitario.

Como se indica en el *Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento español* de 14 de febrero de 2008, la eficacia directa hace referencia a la virtualidad aplicativa que las normas comunitarias pueden desplegar por sí mismas, independientemente de las previsiones al respecto de los derechos internos. Esa virtualidad se concreta en la creación de derechos y obligaciones para todos los incluidos en el ámbito de aplicación de la disposición comunitaria de que se trate, pudiendo ser invocada ante las autoridades públicas nacionales, quienes –correlativamente– tienen el deber de asegurar el respeto de tales derechos y obligaciones.

Los reglamentos siempre tienen un efecto directo. Efectivamente, el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la UE señala que los reglamentos son directamente aplicables en los Estados miembros.

Bastante más problemática es la cuestión relativa a la eficacia directa de las directivas. Como se sabe, esta fuente del ordenamiento comunitario se configura como una norma que impone a los Estados miembros una obligación de resultado que debe ser alcanzado al vencimiento del plazo fijado.

Como se indica en citado *Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento español* el reconocimiento del principio en la aplicación de las directivas tiene caracteres propios en cuanto a su fundamento, requisitos y alcance.

* Trabajo que se inscribe en las actividades realizadas en el marco de la Unidad de Formación e Investigación (UFI) de la Universidad del País Vasco 11/05, y en los Proyectos “La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco, DER2012-3942-C03-02 y “Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario”, IT604-13.

En lo referente a su fundamento, la eficacia directa de las directivas surge como un remedio provisional o una garantía mínima frente a una situación de incumplimiento estatal, con la finalidad de lograr su efecto útil, esto es, para evitar que la funcionalidad de tales normas se vea impedida por la eventual inejecución de las tareas de incorporación al derecho nacional.

En relación con los requisitos, la posibilidad de invocación de las directivas se condiciona a la expiración del plazo dado a los Estados para su adaptación interna, así como a la ausencia, insuficiencia o deficiencias en la adaptación. Además, es preciso que la disposición invocada sea suficientemente precisa e incondicional.

Por último, mientras la eficacia directa de los tratados y los reglamentos es plena, en el caso de las directivas se restringe al marco de las relaciones verticales en sentido ascendente, se suerte que dicho principio no resulta aplicable en las relaciones verticales descendentes ni en las relaciones horizontales.

Por su parte, el principio de primacía del Derecho comunitario, significa que éste prevalece frente a los Derechos nacionales, independientemente de la categoría o rango de sus normas. El fundamento de este principio se halla en la cesión de competencias por parte de los Estados miembros a la UE. Este principio lleva consigo la exclusión de la norma interna incompatible con la comunitaria, ya sea anterior ya sea posterior a la norma comunitaria.

Como decíamos antes, ni las Decisiones ni las Recomendaciones son vinculantes. “Es habitual en la doctrina identificar el contenido de la recomendación con la indicación de una conducta a seguir o la modificación de una situación o comportamiento, mientras que el dictamen contendrá una opinión o valoración de situaciones o conductas. Su diferenciación es, en la práctica, complicada. Su carencia de obligatoriedad lleva –como indican Mangas Martín y Liñán Nogueras– a parte de la doctrina a considerar que, simplemente, no son actos jurídicos”, pero en opinión de esos mismos autores, “la carencia de obligatoriedad no los priva del carácter jurídico, sino, exclusivamente, de sanción directa. Tanto un instrumento como otro adquieren significado por relación a los contenidos normativos obligatorios y en función de ellos pueden tener vinculación, de manera indirecta, consecuencias jurídicas, excluida naturalmente la sanción”.

Las Comunicaciones son propias de la Comisión, en cambio, las recomendaciones pueden proceder tanto del Consejo como de la Comisión.

Como bien se expresa en las Conclusiones del Abogado General Sr. Mischo, presentadas el 10 de octubre de 1989, *Grimaldi*, As. C-322/8S, *por regla general* una Recomendación no puede tener efecto directo. Efectivamente por claras, incondicionales, precisas e inequívocas que puedan ser las disposiciones materiales de una recomendación, ésta, por definición, no impone ninguna obligación en cuanto al resultado que alcanzar. Por ese motivo, los Estados miembros a los que va dirigida la Recomendación no sólo tienen libertad para elegir la forma y los medios para incorporarla a su Derecho nacional, sino que tienen plena libertad para incorporarla o no. Por el mismo motivo, resulta indiferente examinar si las disposiciones de una recomendación permiten o no a los Estados miembros cierta apreciación discrecional en cuanto a su adaptación al Derecho nacional, o bien les permiten condicionar o restringir la aplicación. Todo ello conduce a sostener que una recomendación no puede tener efecto directo. Las decisiones pueden tener un efecto directo si designan un Estado miembro como destinatario. En tal caso, el Tribunal de Justicia reconoce un efecto directo únicamente vertical.

2. FUNCIONES Y EFECTOS JURÍDICOS DEL *SOFT LAW*

El valor, la función y los efectos jurídicos del *soft law* no deben menospreciarse. Las funciones esenciales que desempeña el *soft law*, pueden resumirse, siguiendo a Alonso García, en las cuatro siguientes:

En primer lugar, el *soft law* en cuanto avance del *hard law*, para explorar, antes de una intervención de naturaleza imperativa, posibles reacciones de las autoridades públicas nacionales y de los operadores privados.

En segundo lugar, el *soft law* en cuanto alternativa al *hard law*, en tanto en cuanto no se den las circunstancias necesarias para ulteriores intervenciones de naturaleza imperativa.

En tercer lugar, el *soft law* en cuanto complemento del *hard law*, en presencia de condicionamientos, incluidos jurídicos, que dificulten o impidan una intervención completa vía imperativa.

En cuarto y último lugar, el *soft law* en cuanto parámetro de interpretación del *hard law*, esto es, en cuanto herramienta de seguridad jurídica para proporcionar a las administraciones y operadores privados un marco de referencia presidido por la claridad y coherencia en la aplicación del *hard law* europeo.

El *soft law*, ya lo hemos anticipado, carece de efectos jurídicos vinculantes frente a terceros; pero de esto no cabe deducir que no carezca de efectos jurídicos.

El *soft law* no es un fenómeno exclusivo del derecho comunitario, lo es del derecho internacional en general. En este último, puede ser más admisible su toma en consideración, y no lo es tanto en aquel.

Efectivamente es así; a tales efectos nos vamos a fijar en la OCDE. En ese sentido, “debemos tener presente que, a diferencia de la Unión Europea, la OCDE es una organización internacional que en ningún caso supone la creación de una comunidad de Derecho, pues:

- a) Los Estados miembros no han realizado cesión alguna de soberanía en materia fiscal ni en ninguna otra.
- b) No está dotada de órganos capaces de adoptar instrumentos jurídicos vinculantes, no pudiendo adoptar más que meras recomendaciones.
- c) No está dotada de un órgano jurisdiccional encargado de resolver los conflictos que pudieran suscitarse en la aplicación de sus directrices, motivo que justifica el que, para la resolución de dichos conflictos, no pueda sino remitir al consenso o acuerdo amistoso entre Estados.

En definitiva, la OCDE es una organización internacional que pretende ofrecer *herramientas* útiles para la adopción de instrumentos normativos internacionales en el ámbito de la fiscalidad. En el desarrollo de esta función, la OCDE está sometida a una serie de limitaciones que inciden claramente sobre la eficacia jurídica que pueda reconocerse a tales herramientas, circunstancia que justifica el que, aun reconociendo la importante labor desarrollada por esta organización internacional en el fomento de la adopción de tratados internacionales de naturaleza fiscal, no podamos sino afirmar su incapacidad para emanar ningún tipo de norma jurídica o criterio interpretativo vinculante distintos de los adoptados por los propios Estados sobre la base de su propia soberanía” (Nocete Correa).

Hoy en día es muy habitual la proliferación, a nivel de la Unión Europea, de instrumentos jurídicos, que aunque no son fuente del derecho, tienen relevancia jurídica.

Es clásica en este sentido la cita de la Sentencia de 13 de diciembre de 1989, *Grimaldi*, pues en ella el Tribunal de Justicia, sostiene que las recomendaciones no pretenden producir efectos obligatorios –siquiera frente a sus destinatarios– ni crean derechos que los particulares puedan invocar ante un juez nacional, ahora bien, añade, tales actos “no pueden ser considerados como carentes en absoluto de efectos jurídicos”, puesto que los órganos jurisdiccionales internos están obligados a *tenerlos en cuenta* en el momento de resolver los litigios que conocen, sobre todo cuando ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación o cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante. Ello significa que los jueces internos no pueden desconocer la existencia de la recomendación, no pueden obviarla, pero sin llegar al extremo de que estén obligados a seguir su interpretación.

Como se señala en las Conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer presentadas el 27 de noviembre de 2008, C-415/07, *Lodato Gennaro & C. SpA*, “el Tribunal de Justicia se limita a imponer al juez la obligación de no obviar la existencia de la recomendación, lo que nos sitúa no en el terreno de la obligada interpretación concurrente –tanto de su búsqueda como, si encontrada, de su plena operatividad–, sino cuanto más en el de la motivación sobre su posible descarte en la aplicación del derecho interno. El Tribunal enfatizó en *Grimaldi* el hecho de que la recomendación ilustre “acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación”, –lo que parece acentuar su fuerza interpretativa con relación al Derecho nacional adoptado en voluntaria ejecución de la recomendación (frente a su fuerza interpretativa respecto del Derecho nacional a ella preexistente)– o tenga por objeto “completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante”, –lo que también parece acentuar su fuerza interpretativa a medida que mayor sea su ligazón con el *hard law*–”.

Como es natural, el campo específico propio, que no único, de este principio de interpretación conforme, es el de los instrumentos europeos carentes de eficacia directa, y se concreta en la obligación

de los jueces nacionales de interpretar el derecho interno a la luz del Derecho europeo. Según indica el Abogado General Tizzano en las Conclusiones de 30 de junio de 2005, As. *Mangold*, C-144/04, “la obligación de interpretación conforme es uno de los efectos “estructurales” de la norma comunitaria que permite, junto con el instrumento más “invasivo” de la eficacia directa, la adaptación del Derecho interno a los contenidos y a los objetivos del ordenamiento jurídico comunitario. Precisamente por su carácter estructural, esta obligación se impone en relación con todas las fuentes del ordenamiento jurídico, tanto si se trata de fuentes primarias, como de derecho derivado, de actos con efectos jurídicos vinculantes como con efectos jurídicos no vinculantes”. La Abogada General Kokott en las Conclusiones de 27 de octubre de 2005, As. *Adeneler*, C-212/04, insiste en esta idea.

Se indica en el citado *Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento español* que existe una obligación general de interpretación del ordenamiento de conformidad con las exigencias comunitarias, pero “se aprecia una clara gradación en la vinculación interpretativa de los diferentes instrumentos normativos no desplegando el mismo tipo de invasión. La obligación de interpretar de conformidad con la Directiva, alcanza a considerar el resultado previsto por la Directiva y que debe ser buscado por el legislador nacional en su acto de interposición. El legislador nacional debe abstenerse de adoptar disposiciones que puedan comprometer gravemente el resultado prescrito por la Directiva, de acuerdo con el principio de lealtad comunitaria del artículo 10 del TCE. El carácter vinculante de los objetivos/resultados de la Directiva para los tribunales nacionales obliga incluso a interpretar el derecho nacional de conformidad con la Directiva una vez haya entrado en vigor la Directiva y a pesar de que no haya transcurrido el plazo para su adaptación al derecho interno, si bien no obliga a inaplicar las normas nacionales preexistentes contrarias a esa Directiva antes de que transcurra dicho plazo de adaptación del derecho interno”.

En conclusión “las Recomendaciones no obligan al intérprete a confirmar ni asegurar el resultado propuesto, pues dicho resultado vulneraría el artículo 249 TCE, ni tan siquiera obligan ni vinculan en cuanto a la conclusión que alcance dicho intérprete, en particular el juez nacional. El TJCE únicamente exige que las Recomendaciones sean tenidas en cuenta por el juez nacional, pero sin prejuzgar el resultado del proceso interpretativo ni condicionarlo o limitarlo” (García Prats).

Nos hemos referido a las Decisiones y a las Recomendaciones que son actos típicos no vinculantes, pero tampoco son vinculantes, otros actos, en este caso “atípicos”, tales como los códigos de conducta –(vgr. Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la UE), las comunicaciones, los libros blancos, las directrices, etc.). Los efectos jurídicos que despliegan las comunicaciones consisten, fundamentalmente, en la confianza legítima que generan de cara a los administrados. Tampoco los actos “atípicos” carecen de efectos jurídicos, ya que como se señala en las Conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer presentadas el 27 de noviembre de 2008, C-415/07, *Lodato Gennaro & C. SpA*, con respecto a las directrices, “al publicar estas reglas, la Comisión se autolimita en el ejercicio de su discrecionalidad y no puede alejarse de esas pautas sin motivación. En otro caso, habría que sancionarla por violación de principios jurídicos, como la igualdad de trato o la protección de la confianza legítima. No cabe, pues, excluir que, “bajo ciertos requisitos y en función de su contenido, dichas reglas de conducta de alcance general produzcan efectos jurídicos”.

Señala Alonso García que las “comunicaciones interpretativas están basadas la mayoría de las veces en la doctrina y, sobre todo, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: mientras que éste se limitaría, como regla general, a establecer principios en relación con casos concretos, la Comisión, partiendo de los mismos, llevaría a cabo una labor de reordenación y generalización, abstracción hecha de su origen casuístico.

Por lo demás, la presencia de *soft law* puede también determinar la entrada misma en juego de principios generales del Derecho dotados, estos sí, de fuerza jurídica vinculante respecto del propio autor del *soft law*, impregnándose de la fuerza obligatoria propia de éstos. Piénsese, por ejemplo, en la posible entrada en juego de principios como el *non venire contra factum proprium* o el de protección de la confianza legítima, que podrían impedir a las Instituciones europeas, en función del contexto y de las circunstancias particulares de cada caso, apartarse sin más del marco de referencia establecido vía *soft law*.

No puede descartarse *ab initio* la posible entrada en juego de los mencionados principios generales del Derecho en el marco del *soft law*; dicho lo cual la referida entrada en juego y su concreto alcance

dependerían del contexto y de las circunstancias particulares del caso en cuestión. Por ejemplo, no me parece que a priori queda sostener que la Comisión pueda activar un proceso por incumplimiento apartándose sin más de una comunicación interpretativa si el Estado supuestamente infractor se ha atendido religiosamente a la misma; activación que, en cambio, cabría plantearse si –y una vez que- la interpretación mantenida por la Comisión ha quedado posteriormente desautorizada por el Tribunal de Justicia”.

Desde la entrada en vigor del Tratado CE ha existido *soft law*, pero de un tiempo a esta parte su ámbito ha crecido notablemente.

No es de extrañar que el propio Parlamento Europeo haya expresado, reiteradamente, su malestar sobre la extensión alcanzada por el *soft law*, puesto se ha realizado, en ocasiones, poniendo en cuestión sus competencias. Así, a título de ejemplo, aprobó el 4 de septiembre de 2007 la Resolución del Parlamento Europeo sobre las repercusiones institucionales y jurídicas del uso de los instrumentos de Derecho indicativo (2007/2028(INI), en la que deja constancia de su preocupación sobre el rumbo que lleva este fenómeno.

La expansión desmedida del *soft law* produce un déficit democrático ya que, en última instancia, puede acabar prevaleciendo la voluntad de la Comisión en ámbitos competenciales que, en realidad, corresponderían al Parlamento.

En ese sentido Zornoza Pérez manifiesta “sin desconocer la funcionalidad que el *soft law* ofrece en el ámbito del ordenamiento comunitario, debe destacarse que su empleo no carece de riesgos, por cuanto permite que la Comisión y el Consejo realicen actuaciones que van más allá de las competencias que tienen atribuidas, extendiendo el ámbito de la intervención comunitaria. Junto a ello, el recurso a esos instrumentos habilita un proceso de toma de decisiones al margen de los procedimientos normativos ordinarios, dado que se trata de adoptar disposiciones “blandas” que, no obstante, el paso del tiempo y su asunción en la práctica por los Estados miembros pueden terminar por convalidar, convirtiendo en derecho “duro”, –en derecho en sentido estricto– reglas surgidas al margen del sistema comunitario de producción normativa. De hecho, no hace falta una especial capacidad profética para augurar que eso es lo que ocurrirá con el Código de Conducta, cuya definitiva consolidación como parte del ordenamiento fiscal comunitario parece pretender la Comisión, incorporándolo al acervo que han de asumir los Estados de la ampliación y extendiéndolo a los territorios dependientes o asociados a los Estados miembros, al tiempo que favorece su adopción por parte de terceros países”.

El fenómeno del *soft law* a nivel comunitario también provoca, como efecto añadido, que se diluya el control judicial (Martín López). No cabe duda que el control del *soft law*, tanto el típico como el atípico, se puede someter a control judicial mediante la cuestión prejudicial. En ese sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 2010, C-137/08 señala que, “el procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, por medio del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que precisan para la solución del litigio que deban dirimir. Por lo que se refiere a las disposiciones del Derecho de la Unión que pueden ser objeto de una sentencia del Tribunal de Justicia en virtud del artículo 267 TFUE, procede recordar que este es competente para pronunciarse sobre la interpretación de los Tratados y de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión sin excepción alguna.”

En cambio, no está tan claro que puede controlarse a través del recurso de anulación, más bien lo contrario.

Señala Alonso García que “la sentencia Grimaldi admitió que la exclusión del recurso de anulación para impugnar actos no vinculantes no conlleva la exclusión de su impugnación indirecta, en particular vía prejudicial de validez (“a diferencia del artículo 173 TCEE (actual 263 TFUE), que excluye el control del Tribunal de Justicia sobre aquellos actos cuya naturaleza jurídica sea la de una recomendación, el artículo 177 (actual 267 TFUE) atribuye al Tribunal de Justicia competencia para pronunciarse, con carácter prejudicial, acerca de la validez y la interpretación de los actos adoptados por las Instituciones de la Comunidad sin excepción alguna”).

Por su parte, Calderón Carrero llama la atención sobre el hecho de que “las Comunicaciones o las Recomendaciones de la Comisión (art. 249 TCE) son actos comunitarios que, como regla, no son susceptibles de recurso de anulación; tan sólo cuando la Comisión se hubiera excedido a la hora de

ejercer su competencia cabría tal recurso (v. gr. cuando articularan actos destinados a producir efectos jurídicos como la imposición de obligaciones a los Estados miembros que no han sido previstas en el TCE; véase el caso *Francia/Comisión*, C-57/95, Rec.1997, pg. 1627, apartados 23 y 24); de esta forma, en la mayoría de los casos el contenido de las recomendaciones o comunicaciones no puede controlarse a priori y directamente, al tratarse de un acto comunitario no obligatorio para sus destinatarios aunque despliegue efectos jurídicos (...) la ausencia de reconocimiento de efectos vinculantes de un determinado instrumento podría si acaso, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal, determinar la inadmisibilidad de su control en un contexto de impugnación directa, pero no indirecta”.

No obstante, en el marco de la impugnación directa, asegura Alonso García, “cabría plantearse si la restricción que rodea la activación del recurso de anulación ex artículo 263 TFUE, referida expresamente a las “recomendaciones” y los dictámenes” no debería ser objeto de una lectura a su vez restrictiva, permitiendo la impugnación de instrumentos no vinculantes, pero portadores de efectos jurídicos, distintos de las recomendaciones y de los dictámenes, especialmente en lo concerniente a los instrumentos de naturaleza interpretativa, dado que, según se viene exponiendo: 1) los instrumentos interpretativos se supone que están destinados como regla general a traer consigo un efecto jurídico por definición propio consistente, ni más ni menos, en aportar *in abstracto* seguridad jurídica (aportación que en el caso de las interpretaciones incorrectas no es ya que desaparezca sin más, sino que acarrea la aparición de su contrario, i.e. la inseguridad jurídica); y 2) las interpretaciones en cuestión, que, se insiste, pueden por hipótesis (y aquí radicaría la gravedad de la cuestión) ser absolutamente incorrectas, quedan exentas del control jurisdiccional correcto cuando lo cierto es que entre otras cosas, se asume que pueden jugar un papel determinante, también ni más ni menos, en el desenvolvimiento *in concreto* del régimen de responsabilidad de los poderes públicos frente a los ciudadanos. Y puede no resultar suficiente, en este contexto de la responsabilidad pública, el argumento que suele manejar el Tribunal de que las exclusiones de impugnación directa no tienen por qué acarrear indefensión habida cuenta de las posibilidades de defensa que abren las vías de impugnación indirecta. Ello porque como sugiere el propio Tribunal, el voluntario sometimiento de un Estado miembro a un parámetro de conducta trazado vía interpretativa por las Instituciones europeas que resulta contrario al *hard law*, puede desembocar en una exención de la responsabilidad del Estado infractor, desnudando al particular afectado de posibilidades indemnizatorias (desnudez que resulta agravada ante el silencio del Tribunal en lo concerniente a un posible traslado de la responsabilidad a la propias Instituciones de la Unión)”.

El uso del *soft law* tiene de positivo el hecho de que “de esa manera se desatascan ciertas regulaciones, mediante una especie de riego por goteo, pero tiene de negativo el hecho de que esa forma se arrastre un déficit democrático. En muchas ocasiones, la Comisión y el Tribunal se acaban retroalimentando, puesto que los actos de aquella se tienen en cuenta por éste y las sentencias de éste inspiran las acciones de aquella. La posición de preeminencia del Tribunal de Justicia es innegable”, como advierte Calderón Carrero, quien apostilla, a continuación “Téngase en cuenta asimismo que el TJCE aparte de jugar un papel de “motor” de la armonización secundaria de la imposición directa, supliendo en cierta medida la falta de armonización legislativa, también opera con una doble función de Tribunal Supremo y “Tribunal Constitucional comunitario” permitiendo el control de legalidad de todo acto comunitario así como garantizando la compatibilidad de las normas nacionales con el Derecho comunitario; de ahí que esta jurisprudencia termina constituyendo un cuerpo de principios jurídicos comunitarios de valor e importancia sustantiva de cara a delimitar el alcance en sentido positivo y negativo de este Derecho frente al ordenamiento financiero de los Estados miembros”.

Como indica Falcón y Tella, “la jurisprudencia, además de asegurar la uniformidad y la efectividad de las normas del Tratado y las directivas de armonización, cumple el papel de fuente creadora de normas o reglas armonizadoras”. No puede dejarse pasar la ocasión para resaltar el papel tan activo que está desarrollando el Tribunal de Justicia, en particular, en materias donde los avances son más lentos, como sucede en relación con la fiscalidad.

En todo caso, no se olvide, y es importante recordarlo, que el Tribunal de Luxemburgo, “no se encuentra vinculado por la Recomendación formulada por la Comisión, y si decide vincularse lo hace en ejercicio de su competencia para garantizar el respeto del Derecho comunitario en la interpretación y aplicación del Tratado jurídicos” (Calderón Carrero).

Es paradigmático lo ocurrido con la Recomendación 94/79/CEE, de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro dis-

tinto de aquel en el que residen (*DOCE* de 10 febrero 1994). Como se sabe, el Tribunal de Justicia se sirvió de ella para resolver las cuestiones prejudiciales planteadas ante él en varias ocasiones (entre otras, sentencias *Schumacker*, 14 de febrero de 1995, As.C-279/93, *Asscher*, 27 de junio de 1996, As. C-107/94, *Gschwind*, 14 de septiembre de 1999, As. C-391/97). Es igualmente sabido que dicha Recomendación se aprobó tras rechazarse por el Consejo una propuesta de Directiva de la Comisión sobre esa materia. Pues bien, al cabo de tiempo los Estados miembros, incluido España, acabaron dando una solución normativa específica a esa cuestión. Efectivamente, la Exposición de Motivos de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes dice: “El Capítulo VI incluye un elenco de disposiciones de variado tenor, necesarias para la aplicación de este Impuesto, destacándose la incorporación de la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 21 de diciembre de 1993, sobre el régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que se reside”. Concretamente, es su artículo 33 el que establece: “El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea y que ha obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. (Hoy ese artículo 33 es el 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Renta de no Residentes).

No queda claro, pese a esta declaración de la Exposición de Motivos, que es lo que realmente ha sucedido. En ese sentido, como señala García Prats, “se puede considerar que el actual artículo 46 del TRLIRNR permite garantizar la aplicación de la Recomendación 94/79/CEE; o bien considerar que, en realidad, surge como consecuencia de la necesidad de adecuar nuestro ordenamiento tributario a los efectos de la sentencia *Schumacker* y posteriores. En este caso, el legislador nacional se atiene a las exigencias del derecho vinculante y deben ser sus requisitos los que sean objeto de interpretación primera, por lo que tendrá primacía y mayor efecto vinculante la interpretación que realice el TJCE de dicha norma que la aclaración que pueda realizar la Comisión mediante sus recomendaciones. Entendiendo la problemática de modo diverso, se corre el riesgo de trasladar inter-institucionalmente el centro de decisión máxima sobre la interpretación suprema del ordenamiento comunitario”.

Como también destaca dicho autor, “la Recomendación despliega un especial efecto vinculante interpretativo si tiene por finalidad completar las disposiciones comunitarias obligatorias. En este caso, debe tenerse en cuenta que la fuerza obligatoria descansa en la norma interpretada y no en la propia Recomendación. Claro es que, en ocasiones, esta línea puede quedar difuminada si consideramos que algunas de las normas interpretadas y aclaradas por la Comisión son tan genéricas –como el principio comunitario de no discriminación, o las exigencias de la libre circulación de capitales o de personas sobre la tributación directa– que la ausencia de unos presupuestos concretos y detallados de la norma vinculante y obligatoria transmutan en cierto sentido la naturaleza simplemente aclaratoria de la Recomendación, constituyendo el establecimiento de un auténtico régimen jurídico surgido de la propia Recomendación y no de la norma comunitaria previa y obligatoria que se encarga de aclarar.

En este caso, esta especial consideración de la fuerza interpretativa de la Recomendación debería quedar limitada a los supuestos en los que la Comisión se limitara a completar la disposición comunitaria obligatoria. Completar equivale a integrar, hacer cabal una cosa, hacerla perfecta en su clase, perfeccionarla. Completar no puede suponer en ningún caso la creación de una nueva obligación inexistente previamente, sino únicamente la formulación hasta sus últimos extremos de obligaciones previamente definidas y delimitadas por el ordenamiento comunitario (sea en fase normativa, o en fase interpretativa, por parte del TJCE como único intérprete supremo del ordenamiento comunitario). Las obligaciones que se pretendan imponer *ex novo* en una Recomendación no sólo no completan el ordenamiento comunitario y no tienen fuerza interpretativa, sino que pretenden innovarlo y como tales, debieran ser objeto de control por parte del TJCE para asegurar su inaplicación.

En caso contrario, se corre el riesgo de atribuir a la Comisión una función de desarrollo –quasi-reglamentario– del ordenamiento comunitario con la sola intención de completar las disposiciones obligatorias; función que no puede entenderse atribuida con los actuales esquemas jurídicos vigentes.

Y en todo caso, finalmente, debe tenerse presente que la especial función interpretativa de las Recomendaciones se encuentra supeditada, en todo caso, a la posición preeminente que en este ámbito

disfruta el TJCE, que puede elaborar criterios interpretativos que, caso de resultar contradictorios o incompatibles, deberán prevalecer en todo caso frente a los de la Recomendación”.

En contadas oportunidades, cada vez menos, el *soft law* tiene una finalidad política, la mayoría de las veces, tiene una voluntad explícita o implícita de producir efectos jurídicos. En ocasiones, como ya se ha dicho (Alonso García), se limitan a preparar el terreno para futuras regulaciones normativas, en tanto en cuanto anticipación o avance del *hard law*, otras su importancia deriva del hecho que se convierte en parámetro interpretativo del *hard law*, etc. y otras veces van más allá. Tal es el caso, sin duda, de la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* [Diario Oficial C 384 de 10.12.1998], de tal manera que algo concebido, aparentemente, como *soft law* en la práctica acaba operando como *hard law* (Manzano Silva). Ante las lagunas jurídicas acerca del concepto de ayuda, las decisiones de la Comisión se encuentran con un terreno abonado para “legislar”. Lógicamente, una vez que “legisla” está vinculada por las directrices y comunicaciones que haya adoptado, claro está, siempre que éstas no sean contrarias al Tratado (Véanse las sentencias de 5 de octubre de 2000, *Alemania/Comisión*, C-288/96, de 11 de septiembre de 2008, *Alemania/Kronofrance*, C-75/05 P y C-80/05 P y de 2 de diciembre de 2010, *Holland Malt/Comisión* C-464/09 P).

En ese sentido, si tomamos como ejemplo lo sucedido en relación con las sociedades cooperativas, y particularmente, la adecuación de su régimen fiscal al régimen comunitario de ayudas estatales, comprobaremos como su regulación básica, integrada por distintas disposiciones vinculantes (tales como del Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE) y la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio de 2003, que desarrollan aspectos básicos de esta modalidad societaria junto a la implicación de los trabajadores en la sociedad cooperativa europea, confiriéndoles derechos de información, consulta o participación en la misma), se ha visto acompañada de diversos instrumentos de *soft law* –particularmente, la *Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa*– que parecen haber alcanzado la misma posición que los que integran ese marco jurídico con plenos efectos vinculantes para los distintos Estados.

Así queda constatado tras la lectura de diversos Fundamentos Jurídicos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos*, dictada en respuesta a las peticiones de decisión prejudicial planteadas por la *Corte suprema di cassazione* italiana en los asuntos acumulados C-79/08 a C-80/08, en los que son muy numerosas las referencias a normas jurídicas vinculantes y no vinculantes otorgándoles –aparentemente– el mismo valor.

De este modo, el Tribunal declara que “tanto el legislador de la Unión, al adoptar el Reglamento n.º 1435/2003, como la Comisión, en su *Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa*, han puesto de manifiesto esas características específicas” consistentes en “el principio de primacía de la persona, que se refleja en disposiciones específicas relativas a las condiciones de adhesión, renuncia y exclusión de los socios”, y en relación con la gestión de estas entidades indica que “según los considerandos octavo y décimo del Reglamento n.º 1435/2003 y el apartado 1.1 de la *Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa*, el control de la sociedad es asumido por sus socios a partes iguales, reflejando así la regla “un hombre, un voto”. Las reservas y los activos son, por tanto, comunes e indivisibles y deben dedicarse al interés común de sus socios.”

Estas remisiones al Reglamento y a la Comunicación continúan en el examen del funcionamiento de las sociedades cooperativas y los criterios recogidos en esta última marcan el modelo que es utilizado por el Tribunal para enjuiciar el concreto caso sometido a su consideración, llegando a afirmar que “las sociedades cooperativas de producción y de trabajo que presentasen características diferentes de las inherentes a ese tipo de sociedad no perseguirían verdaderamente una finalidad mutualista y deberían, por tanto, considerarse distintas del modelo descrito en la *Comunicación de la Comisión sobre fomento de las cooperativas en Europa*”. Esta argumentación viene a otorgar carta de naturaleza, aparentemente, a una norma no vinculante, a una manifestación de *soft law*.

En palabras del propio Tribunal de Justicia “a la luz de todos estos elementos de interpretación del Derecho de la Unión tal como han sido proporcionados por el Tribunal de Justicia en los apartados 64 a 75 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente deberá apreciar si las ventajas fiscales previstas en favor de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo de que se trata en los litigios principales se ven justificadas por la naturaleza y la economía general del sistema fiscal en cuestión.”

Queda por lo tanto patente la gran influencia que tiene para el Tribunal comunitario el contenido de la *Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa*, instrumento de *soft law* sobre el que se apoyan argumentos determinantes del fallo.

3. PALABRAS FINALES

Las razones por las que prolifera el *soft law* son varias, destaquemos dos de ellas, una, el procedimiento legislativo impide la aprobación de directivas y es una forma de salir del *impasse* y avanzar en la construcción del derecho comunitario, y otra, la conveniencia de esquematizar y sistematizar criterios, incluso jurisprudenciales. “por la necesidad de esquematizar y explicar los avances jurisprudenciales en determinadas y aspectos concretos a efectos de generar una mayor comprensión de sus implicaciones y facilitar la aplicación de los criterios normativos vigentes –derivados de la interpretación jurisprudencial– a los operadores. Así han surgido Comunicaciones, Declaraciones, Documentos de trabajo, Directrices, Documentos marco, Cartas, Guías, Noticias (incluso en ocasiones Comunicados de Prensa), ... en las que se explica y detalla el contenido de la normativa que debe ser aplicada, cuando no se formula de forma pública la posición de la Comisión ante la aplicación de las normas que tiene encomendadas” (García Prats).

Nos parecen loables esos intentos recopilatorios y sistematizadores, pues, en definitiva, sirven a la seguridad jurídica, siempre, eso sí, que no se olviden el carácter –informativo– que tienen.

Más controvertido es el hecho de que el *soft law*, por la fuerza de los hechos, se acabe convirtiendo, en un sustitutivo de las normas vinculantes. Es cierto que en el ámbito tributario la regla de la unanimidad para “las disposiciones fiscales dificulta cuando no imposibilita que las iniciativas de armonización presentadas por la Comisión en el ámbito tributario consigan su aprobación final, siendo objeto de modificación, paralización cuando no de retirada antes de su aprobación definitiva” (García Prats).

No debe de extrañar, como advierte Lampreave Márquez, la situación paradójica que se produce con respecto a otros ámbitos “en los que es suficiente la mayoría cualificada, adoptándose con facilidad las directivas propuestas. Ello es debido a que la mera posibilidad de que un Estado se vea en minoría en el Consejo, puede constituir un importante incentivo para la negociación.

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

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

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

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

Esa forma de aprobar las disposiciones fiscales, propicia la existencia de disposiciones no vinculantes, existencia que está alcanzando una extensión verdaderamente notable.

BIBLIOGRAFÍA

- ALARCÓN GARCÍA, G. (2010): “El *soft law* y nuestro sistema de fuentes”, en ARRIETA Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A.; ZORNOZA PÉREZ, J. J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi, Pamplona.
- ALONSO GARCÍA, R. (2001): El *soft law* comunitario, *RAP*, núm. 154.
- (2010): *Sistema jurídico de la Unión Europea*, 2.ª ed, 2010, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor.
- ANEIROS PEREIRA, J. (2011): “*Soft law* e interpretación: las directrices de la OCDE en materia de precios de transparencia”, *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, núm. 6.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A. (2007): *Constitución Europea y poder tributario. Un nuevo reparto de la soberanía fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2002): “Globalización económica y Poder Tributario ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?”. *CREDF*, n.º 114/2002.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2006): “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?”, *CREDF*, núm. 132.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2010): “La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria”, *CREDF*, núm. 145/2010.
- COLLADO YURRITA, *et alt.* (2004): “Las fuentes del derecho tributario internacional”, en CORDÓN EZQUE-
RRO, T. (coord.), AAVV, *Manual de fiscalidad internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- FALCÓN y TELLA, R. (1995): “El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea”, YEBRA
MARTUL-ORTEGA, P. (coor.) *Sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA PRATS, F. (2006): “La Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario atípico”, *CREDF*, núm. 132.
- GRAU RUÍZ, A. y HERRERA MOLINA, P. (2002): “La armonización fiscal: límites y alternativas”, *Impues-
tos*, Tomo I.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2011): “El *soft law* y sus implicaciones en la política fiscal de la UE”, *Boletín
de Actualidad, Crónica Tributaria*, núm. 5.
- MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (2008): *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5.ª
ed, Tecnos, Madrid.
- MANZANO SILVA, E. (2009): “La adecuación del régimen tributario gibraltareño a las normas comunitarias sobre ayudas de estado a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria”, *Nueva Fiscalidad*,
núm. 3.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2003): “Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del
Derecho Tributario y sobre los derechos de los contribuyentes”, *Carta Tributaria*, n.º 20/2003.
- (2010): “Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones del
Derecho comparado”, *CREDF*, núm. 147/2010.
- (2011): El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea”, *CREDF*, núms. 109-110.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2006): *Competencia Fiscal Perjudicial y Ayudas de Estado en la UE*, Tirant lo
Blanch, Valencia.

- MERINO JARA, I. y MANZANO SILVA, E. (2011): “La fiscalidad de las cooperativas a la luz de la reciente jurisprudencia europea”, *Nueva fiscalidad*, núm. 5.
- NOCETE CORREA, F. J. (2011): “El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea”, *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, núm.1.
- PANIAGUA ZURERA, M. (2011): “Los empresarios de la economía social y su valor social añadido (del *soft law* comunitario a la precursora ley española de economía social)”, *Revista de fomento social*, núm. 263.
- VEGA GARCIA, A. (2011): ¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las *directrices* de la OCDE?”, *Boletín de Actualidad, Crónica Tributaria*, núm. 4.
- VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P. M. (2005): “Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa”, en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al prof. Calvo Ortega*, VV. AA., Tomo I, Lex Nova, Madrid.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. (2011): “La problemática expansión del *soft law*”: un análisis desde el Derecho Tributario”, trabajo expuesto en el marco de un Seminario UAM-Carlos III Madrid en marzo de 2011.

Sanciones en sentido no técnico y Derecho de la Unión*

ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO
(Universitat de Valencia)

SUMARIO

1. ESBOZO DEL OBJETO. 2. LA DOCTRINA DEL CASO *MAIZENA*. 3. EL CASO *ALEMANIA-COMISIÓN*. 4. POTESTAD SANCIONADORA DE LA COMUNIDAD. 5. COMPETENCIAS DEL CONSEJO. 6. EL CASO *KASEREI CHAMPIGNON*. 7. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. 8. PROHIBICIÓN DE DISCRIMINACIÓN. 9. FUERZA MAYOR EXONERADORA. 10. MARGINACIÓN DEL *NULLA POENA SINE CULPA*. 11. BASE LEGAL CLARA. 12. PRESCRIPCIÓN DE LA IRREGULARIDAD.

1. ESBOZO DEL OBJETO

El sistema de conceptos del orden sancionador en el ámbito competencial de la Unión europea, integra tres componentes, que son las sanciones penales *stricto sensu*, las sanciones administrativas y las sanciones en sentido no técnico o sanciones no penales.

El arquetipo de sanción no penal¹ o sanción en sentido no técnico, objeto de este trabajo, es de origen jurisprudencial y está ubicado en el campo de la Política agraria común², esto es, de las medidas comunitarias para la organización común de mercados. Ello en el horizonte de la buena gestión económica de los fondos comunitarios.

La jurisprudencia del Tribunal de la Unión ha reconocido la existencia de una potestad sancionadora de la Unión para la imposición de sanciones no penales o sanciones en sentido no técnico. Desde el punto de vista de la atribución de competencias, no se reserva al Consejo la potestad sancionadora para imponer sanciones no penales sino que la competencia puede ser ejercida por la Comisión.

La protección de la empresa ante estas sanciones en sentido no técnico es construida mediante el sometimiento al juego del principio de proporcionalidad, la prohibición de discriminación y las causas exoneradoras de responsabilidad, junto a la exigencia de base legal clara, y, recientemente, la prescripción de la persecución de la irregularidad, mientras que la jurisprudencia ha marginado el juego del principio *nulla poena sine culpa* y del principio *in dubio pro reo*.

La teorización y la praxis de estas sanciones no penales guardan relación con la devolución de ayudas comunitarias indebidamente percibidas. Es característico de estas sanciones que presuponen un previo *derecho*, que su imposición supone una pérdida económica para el sancionado y que la sanción está destinada a combatir irregularidades cometidas por la empresa³.

2. LA DOCTRINA DEL CASO *MAIZENA*

Un modo claro y directo de entrar en el tema es examinar las circunstancias y la doctrina del caso *Maizena*. La doctrina jurisprudencial del caso *Maizena* supone el asentamiento y toma de posición del entonces Tribunal de la Comunidad acerca de las “sanciones no penales”, en relación con la organización de los mercados agrícolas, postura que nuclearmente no ha sufrido modificaciones después.

* Esta comunicación se realiza en el marco del proyecto de investigación “El control del ordenamiento jurídico español desde la óptica constitucional y comunitaria”, DER 2009-13199 del Ministerio de Ciencia e Innovación.

¹ “Sanktion, selbst wenn sie keinen strafrechtlichen character besitzt”, “penalty, even of a non-criminal nature”.

² La Política agraria común de la Unión europea ha atravesado distintas etapas, cuyo estudio no es nuestro cometido. Nosotros vamos a estudiar el lugar de las sanciones no penales en el campo de esa competencia sobre la Política agraria común.

³ Debemos significar, con el lenguaje de la doctrina francesa, la “rupture sémantique”, de la noción de sanción, que suponen estas “sanciones no penales”, cuyo régimen no se identifica con las sanciones administrativas, ni tampoco con las penas (por delito) *stricto sensu*.

Premisas fácticas

El caso *Maizena*⁴ trata una cuestión prejudicial relativa a la validez de la norma elevada por el Verwaltungsgericht de Frankfurt (Alemania) en relación con el Reglamento de la Comisión n.º 3.138/80 sobre exportación e importación de productos agrícolas.

Las empresas recurrentes habían obtenido certificado de exportación, habían constituido garantía del compromiso de exportar en plazo y habían obtenido devoluciones anticipadas a la exportación. Tras el paso por la Aduana de los productos, la Administración germánica liberó las garantías.

Ahora bien, respecto a una parte de los productos, se incumplieron los plazos de transformación y exportación. La Administración decide revocar en parte la liberación de las garantías y exige a las empresas el reembolso de la suma correspondiente.

El Verwaltungsgericht de Frankfurt entiende que según el artículo 38 del Reglamento comunitario de 1980 la expiración del plazo previsto para la exportación y la obligación de reconstituir la garantía a su término, trae que la caución pierda su carácter para transformarse en una sanción penal.

Esta argumentación lleva a su vez al Tribunal de la Comunidad a preguntarse por la validez del Reglamento de la Comisión desde el punto de vista de los principios propios del Derecho penal, en concreto, el *nulla poena sine culpa*, el *in dubio pro reo* y el principio de proporcionalidad.

Naturaleza de la sanción

El Tribunal de la Comunidad asume la premisa del juez nacional, el Verwaltungsgericht de Frankfurt, y prosigue la reflexión, preguntándose si dicha sanción tiene carácter penal o si, por el contrario, debe ser considerada, debido a sus características esenciales, como un instrumento administrativo específico que forma parte del sistema de fianzas aplicable en el presente caso. La conclusión será rechazar la primera tesis e inclinándose por la segunda, entender que se trata de una sanción no penal.

Las razones esgrimidas por el Tribunal son tres: “A este respecto, conviene señalar [1.º] En primer lugar que, si el propio operador decide recurrir al régimen especial que implica la devolución anticipada de su fianza, lo hace de forma *voluntaria* y en función del interés económico que pueda encontrar en ello. [2.º] En segundo lugar, la sanción no es sino la contrapartida de esa devolución anticipada, que no se ha efectuado con carácter definitivo, sino *provisional*, y a condición de que el compromiso de exportar se cumpla en el plazo previsto; por lo tanto, su único efecto, en caso de que no se observen los plazos de exportación, es situar al operador que ha obtenido la devolución anticipada de su fianza en las mismas condiciones económicas que el operador que ha optado por la normativa general, según la cual la fianza relativa al certificado de exportación sólo se devuelve después de la exportación, efectiva y conforme a los plazos fijados, de las mercancías de que se trate. [3.º] Por lo tanto, en un sistema que implica la devolución anticipada de la fianza, dicha sanción constituye el corolario del régimen de fianzas y persigue los mismos *objetivos* que la propia fianza. Esta sanción se impone a tanto alzado e independientemente de cualquier falta eventualmente imputable al operador afectado. Así pues, es parte integrante del sistema de fianzas en cuestión y no tiene carácter penal” (F.J. n.º 13).

El resultado es el diseño y asiento jurisprudencial del campo de las “sanciones no penales”, en el ámbito del Derecho comunitario, que nosotros llamaremos sanciones en sentido no técnico. Ahora bien ¿por qué tal “instrumento administrativo” es conceptualizado como una sanción? Lo que sí es claro son las consecuencias que el Tribunal va extrayendo de esta conceptualización.

Consecuencias derivadas

Las consecuencias *positivas* que son deducidas son las siguientes: “Sin embargo, esta circunstancia no deja a los justiciables sin protección jurídica. [1.º] Como ha resuelto el Tribunal de Justicia (sentencia de 25 de septiembre de 1984, *Könecke*, 117/83), una sanción, aunque no sea de carácter penal, sólo puede imponerse si se apoya en una base legal clara y no ambigua. [2.º] Además, el Tribunal ha hecho siempre hincapié en que los derechos fundamentales son parte integrante de los principios generales del Derecho comunitario, por cuya observancia vela. [3.º] Por último, según una jurisprudencia constante (véase últimamente la sentencia de 18 de marzo de 1987, *Société pour l'exportation*

⁴ Sentencia TJCE de 18 de noviembre de 1987, caso 137/85, *Maizena contra Bundesanstalt für Land Wirt Schafliche Marktordnung*.

des sucos/OBEA, 56/86), las disposiciones de Derecho comunitario deben ser conformes al principio de proporcionalidad, es decir, que los medios que aplican deben ser aptos para la consecución del objetivo propuesto y no deben ir más allá de lo que sea necesario para dicha consecución” (F.J. n.º 15).

Las consecuencias *negativas* que son extraídas consisten en que los principios *nulla poena sine culpa* y principio *in dubio pro reo* no rigen para las sanciones no penales: “Por consiguiente, no son aplicables en un sistema de fianzas como el que aquí se ha descrito, los dos principios típicos de Derecho penal señalados por el órgano jurisdiccional nacional, a saber, los principios *nulla poena sine culpa* e *in dubio pro reo*” (F.J. n.º 15).

Volviendo a la mención de los derechos fundamentales, tal mención debe ser ubicada en el primer estadio del proceso de irrupción de los derechos fundamentales en la Unión europea, que encontramos enucleado en la sentencia del caso *Internationale Handelsgesellschaft*⁵ donde se dice “que, en efecto, la observancia de los derechos fundamentales es parte integrante de los principios generales del Derecho, cuyo respeto garantiza este Tribunal de Justicia; que la salvaguardia de dichos derechos, aunque se inspire en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, debe ser garantizada en el marco de la estructura y de los objetivos de la Comunidad” (F.J. n.º 4). El segundo estadio será introducido por la Carta de derechos fundamentales de la Unión europea de 2007.

Sin embargo, lo cierto es que la mención de los derechos fundamentales de índole sustantiva, en este campo, acabará después por perderse, sin dejar huella, entre las brumas de la jurisprudencia posterior.

Duplicidad de gravámenes

Anotamos, además, que la duplicidad de gravámenes, para el Tribunal de la Unión, puede ser y es examinada, si bien desde la perspectiva del comodín principio de proporcionalidad. “Por otra parte, debe considerarse desde el punto de vista del principio de proporcionalidad la alegación, mantenida por las demandantes en sus observaciones orales ante el Tribunal de Justicia, de que se les había impuesto, en contradicción con el principio *non bis in idem*, una doble sanción por las mismas faltas, dado que la fianza en el sentido del artículo 6 del Reglamento n.º 565/80 incautada tenía por objeto, al igual que la fianza relativa al certificado, la cual se pedía que fuera prestada de nuevo, garantizar la exportación de la mercancía” (F.J. n.º 21).

“A este respecto, debe hacerse constar que las dos fianzas en cuestión no tienen la misma finalidad. Así, la fianza prevista en el artículo 6 del Reglamento n.º 565/80 tiene la función de garantizar el reembolso de la restitución a la exportación pagada por anticipado, en caso de que la exportación no tenga lugar, y no garantizarla exportación misma. En cambio, la fianza controvertida en el caso de autos está destinada a garantizar el compromiso de exportar durante el período de validez de los certificados” (F.J. n.º 22).

“Por tanto, dado que las dos fianzas mencionadas tienen objetivos totalmente diferentes, la pérdida definitiva de esas dos fianzas, aun cuando se produzca por el mismo motivo, no puede considerarse desproporcionada en caso de que se realicen los *diferentes riesgos* para los que prestaron esas fianzas” (F.J. n.º 23).

3. EL CASO ALEMANIA-COMISIÓN

En el caso *Alemania-Comisión* (exclusión de ayuda futura)⁶ encontramos el incumplimiento de reglas adoptadas en el campo de la Política agrícola común, en el contexto de la organización común de mercados, con incidencia en la Hacienda de la Unión.

El objeto de la impugnación es la norma que recoge una sanción de exclusión del acceso a ayudas en la campaña siguiente en caso de conductas irregulares de la empresa en el marco de las ayudas o subvenciones comunitarias recibidas.

Se trata esta vez de un *recurso de anulación* presentado por el Gobierno alemán, contra dos Reglamentos de la Comisión, en el que aduce que la Comunidad europea carece de competencia para establecer la sanción de exclusión de la ayuda en la campaña siguiente a la empresa incumplidora.

⁵ Sentencia TJCE 17 de diciembre de 1970, caso 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*.

⁶ Sentencia TJCE 27 de octubre de 1992, caso C-240/90, *Alemania-Comisión* (exclusión ayuda futura).

En cuanto a las normas en juego es impugnado al artículo 6 del Reglamento de ejecución n.º 1.260/90, desarrollo del Reglamento n.º 3013/89 (1.º Reglamento de base) y el artículo 13 del Reglamento de ejecución n.º 3813/89, desarrollo del Reglamento n.º 768/89 (2.º Reglamento de base).

El Tribunal razonará con una noción amplia, de sanción en sentido no técnico, concebida como un instrumento administrativo específico que forma parte del régimen de ayudas comunitarias, para garantizar la buena gestión económica de los fondos comunitarios. Lo que conducirá a desestimar el recurso.

El Tribunal comunitario, por una parte, afirmará la potestad de la Comunidad para imponer sanciones no penales, y, por otra, distinguirá entre lo que es reservado al Consejo y lo que puede ser objeto de ejecución por la Comisión.

4. POTESTAD SANCIONADORA DE LA COMUNIDAD

El Tribunal afirma la existencia de una potestad que califica de sancionadora (“sanktionsbefugnis”, “sanctiebevoegdeid”, “power to provide for penalties”) en relación con las políticas comunitarias de la que es titular la Comunidad europea. Tras el Tratado de Lisboa, a la Comunidad europea sucede, en la actualidad, la Unión europea, como es sabido.

Primero se enuncia el reconocimiento de la potestad: “A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que la facultad de establecer las sanciones necesarias para la aplicación efectiva de las normativas vigentes en el ámbito de la política agrícola común ha sido reconocido a la Comunidad por este Tribunal de Justicia en varias ocasiones. Dicha facultad se basa en el apartado 3 del artículo 40 y en el apartado 2 del artículo 43 del Tratado” (F.J. n.º 11). Que son preceptos relativos a la organización común de los mercados.

Segundo, se enuncian los supuestos o formas de manifestación: “De la jurisprudencia se deduce que dichas sanciones pueden revestir distintas formas. Así, por ejemplo, este Tribunal ha admitido la legalidad de medidas consistentes en imponer a un operador la devolución, incrementada con intereses, de un beneficio obtenido indebidamente (véase la sentencia de 5 de febrero de 1987, *Plange Krafftutterwerke*, 288/85)⁷ o también la pérdida de la fianza equivalente a este beneficio (véase, entre otras, la sentencia de 27 de noviembre de 1991, *Italtrade*, C-199/90). De la misma forma este Tribunal ha entendido que la pérdida de una fianza constituía una sanción conforme al Derecho comunitario en supuestos en que esta fianza sólo servía para garantizar la obligación de exportar asumida por los interesados y éstos no habían obtenido ninguna ventaja pecuniaria de la Comunidad (véanse las sentencias de 17 de diciembre de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70, y de 18 de noviembre de 1987, *Maizena*, 137/85)” (F.J. n.º 12).

Tercero, se enuncian los objetivos a que en último término sirven las sanciones: “Por otra parte, procede añadir que corresponde exclusivamente al legislador comunitario determinar las soluciones más adecuadas a fin de alcanzar los objetivos de la política agrícola común. En el presente caso, el legislador comunitario, al establecer exclusiones para reprimir las irregularidades cometidas por los operadores en el marco de los regímenes de subvención de que se trata en el presente recurso, no se ha excedido de los límites de sus facultades” (F.J. n.º 20).

Respecto a la *concepción* de estas *sanciones* en la sentencia se destacan tres rasgos fenomenológicos:

1.º esta sanción presupone un *previo derecho*: “a continuación, procede considerar que la aplicación de una sanción a un operador económico supone que previamente se le haya reconocido un derecho. Teniendo en cuenta que se refiere a un régimen de ayudas comunitario financiado por fondos públi-

⁷ En el caso *Plange Krafftutterwerke* no se discute el deber de efectuar la devolución. Lo que se discute es el recargo del 20 por 100 (sobre el importe a devolver) que debe ser añadido. El Tribunal contestará rechazando la cuestión. Primero: “De los considerandos del Reglamento n.º 1957/69 resulta que el incremento del 20 por 100 ha sido previsto para evitar un beneficio indebido del exportador de que se trata. En efecto, en los casos en los que se aplica un régimen de prefinanciación, los agentes económicos se beneficiarían indebidamente de un crédito a título gratuito si se comprobaba posteriormente que no procedía conceder la restitución” (F.J. n.º 14). Segundo: “Respecto a esta finalidad del incremento, un porcentaje del 20 por 100 no puede ser considerado como desproporcionado. En efecto, debido a que el Reglamento instituyó un porcentaje global para toda la Comunidad, resulta apropiado tener en cuenta, por una parte, los diversos tipos de intereses aplicados en los distintos Estados miembros y, por otra parte, la duración del plazo que podía transcurrir entre el momento de la concesión de la restitución y el del reembolso efectivo” (F.J. n.º 15).

cos y basado en el principio de solidaridad, dicho derecho debe supeditarse al requisito de que su titular presente todas las garantías de probidad y fiabilidad. Desde este punto de vista, la sanción impugnada constituye un instrumento administrativo específico que forma parte del régimen de ayudas destinado a garantizar la buena gestión económica (“the sound financial management”) de los fondos públicos comunitarios” (F.J. n.º 26)⁸.

2.º la sanción supone una *pérdida económica* para el sancionado: “efectivamente, las exclusiones controvertidas no constituyen sanciones penales. A este respecto, el Gobierno alemán, que no niega la facultad de la Comunidad de establecer incrementos (“the surcharges”) como los impugnados en el presente recurso, no ha demostrado que exista una diferencia fundamental entre la sanción consistente en imponer a un operador el pago de dicho incremento y la consistente en privar (“the withdrawal”) a este mismo operador del derecho a obtener una ventaja durante determinado período. En las dos hipótesis, la persona afectada sufre una pérdida económica (“financial loss”) que excede del mero reembolso, eventualmente incrementado con intereses, de las prestaciones indebidamente percibidas” (F.J. n.º 25).

3.º la sanción está destinada a *combatir las irregularidades*: “a este respecto, procede señalar que, como reconoce el propio Gobierno alemán, las exclusiones, así como los incrementos, están destinadas a combatir las numerosas irregularidades que se cometen en el marco de las ayudas a la agricultura y que, por gravar onerosamente (“weigh heavily”) el presupuesto de la Comunidad, pueden poner en peligro las acciones emprendidas por las Instituciones en este ámbito para estabilizar los mercados, mantener el nivel de vida de los agricultores y garantizar precios razonables en los suministros a los consumidores” (F.J. n.º 19).

Respecto a la *tipología* de las *sanciones*, el Gobierno alemán recurrente, a la vista del Tratado, afirma que las multas (“fines”) y las multas coercitivas (“periodic penalty payments”) son las únicas sanciones autorizadas en Derecho comunitario y que teniendo en cuenta que sus consecuencias no son cuantificables para los operadores económicos afectados, las exclusiones, a diferencia de los recargos, no pueden ser asimiladas a estos dos tipos de sanciones.

La respuesta del Tribunal será que “a la alegación basada en la letra a) del apartado 2 del artículo 87 del Tratado procede objetar que esta disposición sólo se refiere a las sanciones determinadas e impuestas directamente por las Instituciones comunitarias. Puesto que las exclusiones controvertidas deben ser aplicadas por las autoridades nacionales de acuerdo con las disposiciones uniformes del Derecho comunitario, la letra a) del apartado 2 del artículo 87 del Tratado no puede servir de punto de referencia en el marco del presente procedimiento” (F.J. n.º 23).

Cabe añadir: “por una parte, que las medidas enunciadas por el apartado 3 del artículo 40 sólo constituyen ejemplos (“merely illustrative”) y que, por otra parte, las exclusiones cumplen el único requisito que exige esta disposición para estar incluidas en el ámbito de competencia de la Comunidad, a saber, que las medidas proyectadas sean necesarias para alcanzar los objetivos de la política agrícola común” (F.J. n.º 18). Las medidas del apartado 3 del artículo 40 son medidas relativas a la organización común de los mercados.

Como vemos la respuesta dada por el Tribunal deja las manos libres al Consejo y la Comisión para la configuración de los tipos de sanciones no penales.

Respecto a la *frontera* de la *sanción* en sentido no técnico con las devoluciones y con la sanción penal cabe recoger lo que sigue.

“El Gobierno alemán alega por último que las exclusiones constituyen sanciones penales (“strafrechtliche sanktion”, “strafrechtelijke sanctie”, “penal sanctions”), que ni el Consejo ni la Comisión están facultados para establecer. En efecto, estas sanciones son la expresión de un juicio de valor negativo (“penal judgment”) que recae sobre el operador que ha cometido la irregularidad” (F.J. n.º 17).

La respuesta del Tribunal consiste en que: “Respecto a la última alegación del Gobierno alemán, procede, en primer lugar, señalar que, en el marco del presente procedimiento, no procede pronunciarse sobre la competencia de la Comunidad en el ámbito penal (“in the penal sphere”) (F.J. n.º 24).

⁸ Me pregunto hasta qué punto el abono de una restitución a la exportación anticipada a quien no reúne las condiciones exigidas para su percepción puede ser considerada, en propiedad, el reconocimiento de un derecho. Mas bien se trata del “falseamiento” de un derecho.

“Efectivamente, las exclusiones controvertidas no constituyen sanciones penales. A este respecto, el Gobierno alemán, que no niega la facultad de la Comunidad de establecer incrementos como los impugnados en el presente recurso, no ha demostrado que exista una diferencia fundamental entre la sanción consistente en imponer a un operador el pago de dicho incremento y la consistente en privar a este mismo operador del derecho a obtener una ventaja durante determinado período. En las dos hipótesis, la persona afectada sufre una pérdida económica que excede del mero reembolso, eventualmente incrementado con intereses, de las prestaciones indebidamente percibidas” (F.J. n.º 25).

Cabe añadir: “De lo anterior se deduce que la Comunidad es competente para establecer sanciones que, como las exclusiones establecidas en el apartado 6 del artículo 6 del primer Reglamento de ejecución y en la letra c) del apartado 3 del artículo 13 del segundo Reglamento de ejecución, exceden de la mera devolución de una prestación indebidamente pagada” (F.J. n.º 29).

En suma, la sanción no penal empieza donde termina la devolución de la prestación indebida. Se señala la frontera, pero no se enuncia un criterio definidor. La ausencia de criterio es soslayada por un encubierto recurso a la analogía. Tampoco se enuncia el criterio distintivo de la sanción no penal frente a la sanción penal.

5. COMPETENCIAS DEL CONSEJO

Según la doctrina del caso *Alemania-Comisión*, debe distinguirse entre las normas esenciales que son competencia del Consejo y las normas de ejecución que pueden ser objeto de delegación en la Comisión. La potestad sancionadora está incluida en las competencias de ejecución. Luego la Comisión puede regular las sanciones no penales. Sin embargo, en el recurso de anulación, el Gobierno alemán había alegado la vulneración del principio de legalidad penal junto a la incompetencia de la Comisión.

En el centro de la respuesta del Tribunal están estas tres afirmaciones: “[1.º] En el presente asunto, las normas impugnadas por el Gobierno alemán no pueden calificarse de esenciales para la organización común de mercado creada por el primer Reglamento de base y el régimen de ayudas establecido por el segundo Reglamento de base. [2.º] Efectivamente, esta calificación debe reservarse a las disposiciones destinadas a traducir las *orientaciones fundamentales* de la política comunitaria. [3.º] No es éste el caso de las sanciones que, como los incrementos o las exclusiones, están destinadas a garantizar tales *objetivos* asegurando la buena gestión económica de los fondos comunitarios destinados a su consecución” (F.J. n.º 37).

Primero: el Tribunal rechazará por ello la argumentación del Gobierno alemán que invocaba el principio de legalidad, conforme al cual el establecimiento de sanciones es competencia exclusiva del legislador, e invocaba también el principio de equilibrio institucional. Según el Gobierno alemán, sólo el Consejo, en su condición de legislador de la Comunidad, estará facultado para establecer los elementos esenciales (“essential components”) de las organizaciones comunes de mercado. Las sanciones que, como las exclusiones y los recargos, exceden de la mera devolución de una prestación indebida y que, por tanto, afectan a los derechos fundamentales de las personas, forman parte de dichos elementos esenciales (F.J. n.º 32).

Sin embargo, el Tribunal de la Comunidad, por un lado, apoyándose en la anterior doctrina del caso *Koester*⁹, argumentará que debe efectuarse una distinción entre las normas que, por ser esenciales en la materia regulada, deben reservarse a la competencia del Consejo y aquellas normas que, por ser solamente de ejecución de las primeras, pueden ser objeto de delegación en la Comisión (F.J. n.º 36)¹⁰.

Pero, por otro lado, según el Tribunal, la reserva de competencia al Consejo refiere a las *orientaciones fundamentales* (“the fundamental guidelines”) de la Política comunitaria para la organización común del mercado, no a lo esencial de las sanciones, que están al servicio de esta Política comuni-

⁹ Sentencia TJCE de 17 de diciembre 1970, caso 25/70, *Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, de Frankfurt am Main, contra Köster, Berodt & Co.*

¹⁰ En la sentencia del caso *Köster* se asentaron tres premisas. En primer lugar “que no se puede, pues, exigir que todos los detalles de los Reglamentos relativos a la política agrícola común sean elaborados por el Consejo según el procedimiento del artículo 43”. En segundo lugar “que se cumple esta disposición cuando los *elementos esenciales* de la materia que hay que regular son aprobados de acuerdo con el procedimiento previsto en dicha disposición”. En tercer lugar, “que, por el contrario, las *disposiciones de ejecución* de los Reglamentos de base pueden ser aprobadas según un procedimiento diferente al del artículo 43, bien por el propio Consejo, bien por la Comisión en virtud de una habilitación de acuerdo con el artículo 155” (F.J. n.º 6).

taria. Se trata de una solución mercado-céntrica, que niega sustantividad a las sanciones en sentido no técnico, alejándose así del razonamiento del Gobierno recurrente.

Segundo: Y no solo eso sino que, además, respecto a la determinación en la delegación, la postura del Tribunal consiste en que es habilitación suficiente para la delegación del Consejo en la Comisión una disposición redactada en *términos generales*, cuando el Consejo ha fijado en su Reglamento de base las normas esenciales de la materia regulada. Sin que el Consejo esté obligado a precisar los elementos esenciales de las competencias delegadas. Así se desprende de la anterior doctrina del caso *Koester*, dice el Tribunal en el caso *Alemania-Comisión* (F.J. n.º 41).

Incluso, entiende el Tribunal, que la Decisión 87/373 del Consejo sobre modalidades del ejercicio de la competencia de ejecución, opuesta por el Gobierno recurrente, no puede poner en entredicho este principio, porque, al constituir un acto de Derecho derivado, tal Decisión no puede añadir nada a las normas del Tratado, que son Derecho originario, normas que no obligan al Consejo a precisar los elementos esenciales de las competencias de ejecución delegadas a la Comisión, aun cuando la Decisión sí lo exija (F.J. n.º 42).

Tercero: la potestad sancionadora está comprendida en las competencias de ejecución (“implementing powers” o “executive power”) de la Política comunitaria.

“Por último, procede añadir [1.º] que la inclusión de la facultad sancionadora en las competencias de ejecución ya ha sido admitido por este Tribunal de Justicia en la citada sentencia *Koester*¹¹. [2.º] Se recordará que en dicha sentencia se declaró que las disposiciones que supeditan la expedición de un certificado de exportación a la constitución de una fianza y que establecen la pérdida de la misma cuando no se cumpla la obligación de exportar en los plazos (“time-limits”) señalados forman parte de las competencias de ejecución de la Comisión. [3.º] Al igual que los incrementos y las exclusiones que han dado lugar al presente recurso, aquella sanción no consistía en la mera devolución de una prestación indebida (F.J. n.º 38).

Por ello, también será rechazada la alegación efectuada en este punto por el Gobierno alemán: “Por último, el Gobierno demandante entiende que la imposición de sanciones a los operadores que han cometido irregularidades no puede considerarse ejercicio de una competencia de ejecución a los efectos de los artículos 145 y 155 del Tratado. El objetivo de estas normas no es ejecutar los Reglamentos de base del Consejo, sino completarlos” (F.J. n.º 33). El primer precepto refiere a las competencias del Consejo y el segundo, a las competencias de la Comisión.

Sino que el Tribunal alcanzará la siguiente conclusión: “Por consiguiente, procede afirmar que las medidas consistentes en establecer sanciones como incrementos o exclusiones en el caso en que el operador económico afectado comunique informaciones falsas a la Comisión no exceden del marco de ejecución de los principios establecidos en los Reglamentos de base y que, puesto que el Consejo no se la ha reservado (“*the Council did not reserve that power to itself*”), esta competencia puede ser objeto de delegación a la Comisión” (F.J. n.º 39).

En conclusión: 1.º división de competencias entre el Consejo y la Comisión 2.º reserva de competencia al Consejo 3.º la potestad sancionadora está incluida en las competencias de ejecución 4º validez de la indeterminación en la delegación a la Comisión.

Esta laxitud competencial no permite orillar la exigencia de base legal clara y no ambigua para poder imponer una sanción no penal. La laxitud competencial no enerva la exigencia de norma expresa que precise el incumplimiento y determine la sanción. Sin que en ningún caso pueda entenderse que las orientaciones fundamentales adoptadas por el Consejo llenan esa exigencia de tipificación normativa.

6. EL CASO *KÄSEREI CHAMPIGNON*

La empresa exportadora, *Käserei Champignon Hofmeister*¹², declara datos erróneos sobre la composición del producto con base en la información inexacta del fabricante. A efectos de obtener restituciones a la exportación reguladas por el Derecho comunitario.

¹¹ Sentencia TJCE de 17 de diciembre 1970, caso 25/70, *Köster*.

¹² Sentencia TJCE de 11 de junio de 2002, caso C-210/00, *Käserei Champignon Hofmeister contra Hauptzollamt Hamburg-Jonas*.

La Administración germánica, el Hauptzollamt de Hamburg-Jonas, impone una sanción prevista en el Reglamento de la Comisión n.º 3.665/87 sobre restituciones a la exportación de productos agrícolas. Recurrida la sanción, el Bundesfinanzhof eleva cuestión prejudicial sobre la validez del Reglamento n.º 1665/87 versión de 1994 y sobre la interpretación de la noción de fuerza mayor a los efectos de la sanción impuesta.

Respecto a la naturaleza de la sanción, el Bundesfinanzhof (Tribunal federal de Hacienda) había analizado la posible vulneración de derechos fundamentales lo que le llevó a preguntarse por la naturaleza de la sanción¹³, interrogante que subyace en la cuestión prejudicial elevada. La respuesta del Tribunal de la Comunidad se centrará en tres puntos.

En primer lugar, el examen de la *jurisprudencia anterior*: “Procede recordar, en primer lugar, que, respondiendo concretamente a cuestiones relativas a la naturaleza penal de sanciones establecidas en las normas relativas a la política agrícola común, como la pérdida de una fianza impuesta a tanto alzado e independientemente de cualquier comportamiento culposo eventualmente imputable al operador económico afectado y la exclusión temporal de un operador económico del régimen de ayudas, el Tribunal de Justicia ha declarado que tales sanciones no son de carácter penal (sentencias Maizena, antes citada, apartado 13, y Alemania/Comisión, antes citada, apartado 25). “Ningún elemento justifica una respuesta distinta a esta cuestión en relación con la sanción prevista en el artículo 11, apartado 1, párrafo primero, letra a), del Reglamento n.º 3.665/87” (F.J. n.º 36 y 37).

En segundo lugar, el *examen de la normativa*: “Por su parte, el Reglamento n.º 2945/94, que modificó el Reglamento n.º 3.665/87, enuncia, en su primer considerando, que “la normativa comunitaria prevé la concesión de restituciones a la exportación basándose exclusivamente en criterios objetivos, especialmente en lo referente a la cantidad, naturaleza y características del producto exportado, así como a su destino geográfico; que, a la luz de la experiencia adquirida, debe intensificarse la lucha contra las irregularidades y, especialmente, el fraude perjudiciales para el presupuesto comunitario; que, para ello, es preciso prever la recuperación de los importes indebidamente pagados y las sanciones correspondientes a fin de inducir a los exportadores a respetar la normativa comunitaria” (F.J. n.º 40).

En tercer lugar, el *significado del régimen de ayudas*: “Para concretar la naturaleza de las infracciones imputadas, el Tribunal de Justicia ha señalado en varias ocasiones que las normas infringidas se dirigían únicamente a los operadores económicos que, con total libertad, optaron por recurrir a un régimen de ayudas en materia agrícola (véanse, en este sentido, las sentencias Maizena, antes citada, apartado 13, y Alemania/Comisión, antes citada, apartado 26). En el marco de un régimen de ayudas comunitario en el que el otorgamiento de la ayuda¹⁴ se supedita necesariamente al requisito de que su beneficiario presente todas las garantías de probidad y fiabilidad, la sanción impuesta en caso de incumplimiento de tales exigencias constituye un instrumento administrativo específico que forma parte del régimen de ayudas y está destinado a garantizar la buena gestión económica de los fondos públicos comunitarios” (F.J. n.º 41).

La conclusión alcanzada por el Tribunal de la Unión, que argumenta en la línea de la sentencia del caso *Alemania-Comisión*, es que la sanción en cuestión carece de carácter penal.

Resumen de las consecuencias: “Por último, debe recordarse que el hecho de que el principio *nulla poena sine culpa* no pueda aplicarse a las sanciones como las controvertidas en el procedimiento principal no deja a los justiciables desprovistos de toda protección jurídica. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una sanción, aunque no tenga carácter penal, sólo puede imponerse si se apoya en una base legal clara y no ambigua. Por lo demás, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones de Derecho comunitario deben ser conformes al principio de proporcionalidad (véase la sentencia Maizena, antes citada, apartado 15), cuyo examen se efectuará en el marco del segundo motivo invocado por Kaserei Champignon” (F.J. n.º 52).

¹³ En relación con la discusión sobre la naturaleza de estas sanciones no penales, en el caso *Käserei Champignon*, el Bundesfinanzhof señaló que ser denominadas como sanciones no excluía poder entender ese concepto en una acepción más amplia y no técnica (F.J. n.º 19).

¹⁴ La existencia de una multiplicidad de etapas en el contenido de la Política agraria común de la Unión europea, a contraste con la inmutabilidad de la jurisprudencia sobre sanciones no penales en el marco de esta política agraria común, pone en cuestión el fundamento de la tesis jurisprudencial según la cual las sanciones no penales son meros instrumentos administrativos al servicio de esa política común. Si fueran meros instrumentos irían a remolque de tal política.

La doctrina del caso *AOB Reuter* (Alemania)¹⁵, restitución otorgada sobre la base de documentos falsificados por un cocontratante, resuelto por sentencia de 24 de abril de 2008, es fiel continuadora de la doctrina del caso *Käserei Champignon*.

7. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La validez de una sanción no penal puede ser cuestionada desde la perspectiva del principio de proporcionalidad (“den grundsatz der verhältnismäßigkeit”, “hetevenredigheidsbeginsel”, “the principle of proportionality”).

Recordemos que el principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho comunitario, exige que los medios que aplica una disposición comunitaria sean aptos para alcanzar el objetivo propuesto y no vayan más allá de lo que es necesario para alcanzarlo (sentencias *Maizena*, antes citada, apartado 15, y de 7 de diciembre de 1993, *ADM Ölmühlen*, C-339/92, apartado 15)¹⁶.

La empresa recurrente, en el caso *Käserei Champignon*, entiende que la sanción no es apropiada (“nicht geeignet”), porque al pagar un precio sobrevalorado a la postre no conserva el importe de la restitución, que no es necesaria (“nicht erforderlich”), porque ya ha devuelto su importe al productor mediante un precio de compra sobrevalorado, y que no está proporcionada (“nicht angemessen”), porque se sanciona hasta el mínimo error, con independencia de si se ha causado un perjuicio y de si el exportador podía evitarlo. Enunciaremos la respuesta del Tribunal en orden inverso.

El Tribunal entiende que la sanción sí está *proporcionada*: “Por último, el carácter proporcionado de la sanción se desprende, en primer lugar, de la distinción que se hace en el artículo 11 del Reglamento n.º 3665/87 entre las irregularidades intencionadas y las que no lo son, de los numerosos supuestos previstos en dicho artículo en los que no es aplicable la sanción, como por ejemplo el de fuerza mayor y, por último, de la relación establecida entre el importe de la sanción y el importe del perjuicio que habría sufrido el presupuesto comunitario si no se hubiera descubierto la irregularidad” (F.J. n.º 67).

El Tribunal entenderá que la sanción es *necesaria*: “En relación con el artículo 5 del Reglamento n.º 2.988/95, basta recordar que, como se ha señalado en los apartados 50 y 51 de la presente sentencia, no descarta la aplicación de determinadas sanciones en caso de irregularidades que no sean intencionadas o provocadas por negligencia” (F.J. n.º 65). Ciertamente que estas normas recogen sanciones no penales para irregularidades aun no intencionales.

“La existencia de otras sanciones de Derecho nacional o de Derecho comunitario y el hecho de que el exportador sufra ya un perjuicio económico debido simplemente a que tenga que devolver la restitución no demuestra en modo alguno que la sanción prevista en el artículo 11, apartado 1, párrafo primero, letra a), del Reglamento n.º 3665/87 no sea necesaria. Las irregularidades y fraudes apreciados en el sector de las restituciones a la exportación, mencionados en el quinto considerando del Reglamento n.º 2945/94, demuestran, por el contrario, que estas otras sanciones y la mera devolución de la restitución no bastaban para tener un *efecto disuasorio* e inducir a los exportadores a hacer lo necesario para que la normativa comunitaria fuera respetada” (F.J. n.º 66).

El Tribunal entenderá que la sanción guarda una relación de *adecuación* al objetivo, con base en tres argumentos:

Funcionamiento del sistema: “En relación con el Reglamento n.º 2945/94, que modificó el artículo 11 del Reglamento n.º 3665/87, de sus considerandos primero y segundo se desprende que su objetivo consiste en combatir las irregularidades y los fraudes comprobados en materia de restituciones a la exportación. Dichos considerandos recuerdan que las restituciones a la exportación se pagan tomando exclusivamente como base *criterios objetivos* relativos al producto y a su destino geográfico. Precisamente, para garantizar el correcto funcionamiento del sistema de restituciones a la exportación, deben aplicarse sanciones independientemente del elemento subjetivo de la culpa, a fin de inducir a los exportadores a respetar la normativa comunitaria (F.J. n.º 60).

¹⁵ Sentencia TJCE de 24 de abril de 2008, caso C-143/07, *AOB Reuter & Co contra Hauptzollamt Hamburg-Jonas*.

¹⁶ En el mismo sentido, sentencia TJCE de 16 de noviembre de 1983, caso 188/82, *Thyssen/Comisión*, sentencia TJCE de 23 de noviembre de 1993, caso C-365/92, *Schumacher*, sentencia TJCE de 12 de octubre de 1995, caso C-104/94, *Cereol Italia*, sentencia TJCE de 17 de julio de 1997, caso C-354/95, *National Farmers' Union* y sentencia TJCE de 6 de julio de 2000, caso C-356/97, *Molkereigenossenschaft Wiedergeltingen*.

Riesgo de eludir la responsabilidad: “Dichos considerandos señalan fundadamente las dificultades inherentes a la prueba de una intención fraudulenta. En efecto, habida cuenta de que las autoridades disponen únicamente de datos relativos al producto y a su destino y que en la mayoría de los casos el exportador es el último eslabón de una cadena contractual de compras para la reventa, existe un riesgo real de que pueda eludir la responsabilidad vinculada a la inexactitud de su declaración a causa de un eventual error, negligencia o fraude cometidos en un eslabón anterior de dicha cadena” (F.J. n.º 61).

Ser responsable de los hechos declarados: “Por consiguiente, procede señalar que, contrariamente a lo que afirma Käserei Champignon, precisamente para tener en cuenta el papel del exportador como último interviniente en la cadena de producción, transformación y exportación de productos agrícolas, el artículo 11 del Reglamento n.º 3665/87 le hace responsable, so pena de sanciones, de la exactitud de la declaración.” (F. J. n.º 62).

8. PROHIBICION DE DISCRIMINACION

La validez de una sanción no penal puede ser cuestionada desde el punto de vista de la prohibición de discriminación.

Como sabemos, según reiterada jurisprudencia, el principio de no discriminación exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, a menos que este trato esté objetivamente justificado (sentencia *National Farmers' Union*, apartado 61).

Dice el Tratado constitutivo que la organización común de mercados agrícolas deberá excluir toda discriminación entre productores y entre consumidores en la Comunidad. En el caso *Käserei Champignon* la discriminación se plantea entre productores.

La empresa recurrente entiende que, al sancionar indistintamente comportamientos no culposos o en los que haya mediado culpa leve, negligencia o negligencia grave, el Reglamento de la Comisión incumple la prohibición de discriminación establecida en el Tratado CE. A su juicio, dicho trato indiferenciado no está objetivamente justificado por la lucha contra el fraude, ya que el fraude requiere intencionalidad, ni tampoco está justificado por la búsqueda de la simplificación administrativa. La indiferenciación no simplifica sino que complica.

“Procede considerar que el artículo 11, apartado 1, párrafo primero, letra a), del Reglamento n.º 3665/87 no viola dicho principio. Como señala el órgano jurisdiccional remitente, dicha disposición tiene una función disuasoria y su objetivo es evitar tanto los comportamientos imprudentes y reprensibles desde un punto de vista subjetivo como los datos meramente inexactos desde un punto de vista objetivo. Teniendo en cuenta dicho *objetivo de disuasión*, de ello se deduce que el carácter culposo o no de los comportamientos de que se trate carece de interés y que, por lo tanto, el trato indistinto de dichos comportamientos a este respecto no puede considerarse contrario al principio de no discriminación” (F.J. n.º 72).

En este punto el razonamiento del Tribunal de la Unión coincide con el razonamiento del Tribunal remitente: “Por último, el Bundesfinanzhof estima que el artículo 11, apartado 1, párrafo primero, letra a), del Reglamento n.º 3665/87 no incumple la prohibición de discriminación. Sostiene que, en efecto, dado que dicha disposición no impone ninguna sanción penal basada en la existencia de culpa, la forma y la gravedad del comportamiento culposo del solicitante de la restitución, incluso la inexistencia total de culpa personal, no constituyen, por definición, criterios que permitan determinar la severidad de la sanción. El objetivo de la amenaza de sanción consiste en disuadir de la misma manera tanto los comportamientos imprudentes y reprensibles desde un punto de vista subjetivo como las indicaciones meramente inexactas desde un punto de vista objetivo” (F.J. n.º 22).

Hay que preguntarse si el objetivo de disuasión relativo a la inexactitud justifica realmente hacer tabla rasa de la intencionalidad en la conducta de la empresa imputada, atendido que el uno y la otra son conciliables.

Con todo no hay que desconocer que el principio de igualdad tiene un juego limitado en el campo de las infracciones y sanciones, porque las infracciones a un deber (o derecho), por su consistencia negativa, tienen de ordinario un ámbito amplio y poco definido de antemano, tratándose, además, de conductas que pueden ser heterogéneas y dispares.

9. FUERZA MAYOR EXONERADORA

La validez de una sanción no penal puede ser cuestionada por la concurrencia de una causa de exoneración (o “condiciones de exención”) de la responsabilidad derivada de la irregularidad cometida. La concurrencia de la causa traerá la exclusión de la responsabilidad del exportador.

En el caso *Käserei Champignon*, la normativa implicada recoge causas de exoneración de la responsabilidad: “La sanción contemplada en la letra a) no será aplicable: 1. en caso de fuerza mayor, 2. en casos excepcionales, caracterizados por circunstancias que escapen al control del exportador y se produzcan tras la aceptación por parte de las autoridades competentes de la declaración de exportación o de la declaración de pago [...], 3. en caso de error manifiesto sobre la restitución solicitada, reconocido por la autoridad competente, 4. en los casos en que la solicitud de restitución se ajuste a lo dispuesto en el Reglamento (CE) n.º 1.222/94 de la Comisión y, en particular, al apartado 2 de su artículo 3, y la restitución se haya calculado sobre la base de las cantidades medias utilizadas a lo largo de un período determinado, 5. en caso de ajuste del peso, siempre que la diferencia de peso sea debida a un método diferente de pesaje. [...] Las sanciones se entenderán sin perjuicio de las posibles sanciones suplementarias establecidas a escala nacional.”

EL Tribunal *a quo* del caso *Käserei Champignon* elevó su duda sobre el alcance que debía darse a la noción de fuerza mayor a los efectos de la imposición de sanciones. El punto guardaba particular relevancia atendida la marginación para estos supuestos del principio *nulla poena sine culpa* operada en la jurisprudencia anterior.

La conclusión del Tribunal *ad quem* será: “debe interpretarse que no constituye un caso de fuerza mayor la situación en la que un exportador cumplimenta, de buena fe, una solicitud de restitución a la exportación basándose en una información errónea facilitada por el fabricante de las mercancías exportadas, cuando el exportador no podía descubrir la inexactitud de la información o únicamente habría podido hacerlo mediante controles efectuados en la fábrica. El comportamiento culposo de un cocontratante supone un riesgo comercial habitual y no puede considerarse imprevisible en el marco de las transacciones comerciales y el exportador dispone de distintos medios para protegerse contra tal comportamiento culposo” (F.J. n.º 86).

En los razonamientos del Tribunal de la Unión en el caso *Käserei Champignon* juegan, la noción de fuerza mayor, la atención al riesgo comercial y la imputación de la carga de responsabilidad.

Noción de fuerza mayor: “A este respecto, procede recordar que el concepto de “fuerza mayor” en el ámbito de los reglamentos agrícolas debe entenderse en el sentido de circunstancias ajenas al operador de que se trate, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse aunque se hubiera empleado la máxima diligencia (véanse, en particular, la sentencia de 13 de octubre de 1993, *An Bord Boinne Co-operative y Compagnie Inter-Agra*, C-124/92, apartado 11, y la sentencia *Boterlux*, antes citada, apartado 34)” (F.J. n.º 79).

Riesgo comercial habitual: “Aunque el comportamiento culposo de un cocontratante o el error que haya cometido puedan constituir una circunstancia ajena al exportador, no es menos cierto que constituyen un riesgo comercial habitual y no pueden considerarse imprevisibles en las transacciones comerciales. El exportador puede elegir libremente a sus cocontratantes y le incumbe tomar las adecuadas precauciones, bien mediante la inclusión de cláusulas a tal efecto en los contratos pertinentes, bien mediante la contratación de un seguro específico (véanse, en este sentido, las sentencias *Theodorakis*, antes citada, apartado 8, y *Boterlux*, antes citada, apartados 35 y 36) (F.J. n.º 80).

Cargar con la responsabilidad: “precisamente para tener en cuenta el papel del exportador como último interviniente en la cadena de producción, transformación y exportación de productos agrícolas, el artículo 11 del Reglamento n.º 3665/87 le hace responsable de la exactitud de la declaración, teniendo en cuenta que puede procurar que no se cometan irregularidades, en particular mediante exigencias de carácter contractual orientadas a obtener de sus cocontratantes productos para la exportación que se ajusten a las disposiciones comunitarias” (F.J. n.º 81).

En suma, se razona que el error en la información recibida es un riesgo del que el exportador debe cubrirse ¿Tiene esa exigencia fuerza realmente suficiente para arrollar incluso la buena fe del exportador? nos preguntamos.

La sentencia del caso *AOB Reuter* explicitará que estas condiciones de exención o causas de exoneración son “casos enumerados con carácter taxativo” (F.J. n.º 17) o lo que es lo mismo, “una lista exhaustiva” (F.J. n.º 36), por lo que no pueden añadirse, por vía judicial, nuevos supuestos de exención.

10. MARGINACION DEL *NULLA POENA SINE CULPA*

El corolario extraído de la doctrina del caso *Käserei Champignon* es que, como se trata de una sanción no penal recogida en el Reglamento comunitario, entonces no juega el principio *nulla poena sine culpa*. Así se deriva de la jurisprudencia anterior, se afirma en el actual estadio del Derecho de la Unión e incluso se encuentra en algunos casos en el Derecho nacional.

La marginación del *nulla poena sine culpa* arrastra consigo irremisiblemente la marginación del principio de personalidad de la sanción, en cuanto es des-subjetivizado el supuesto de hecho de la sanción.

Jurisprudencia del Tribunal de la Unión

“En relación con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, baste recordar que, en el apartado 14 de la sentencia *Maizena*, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró explícitamente que el principio *nulla poena sine culpa* no se aplicaba en relación con la imposición de sanciones como la pérdida de una fianza, a la que se refería dicha sentencia. En la sentencia *Alemania/Comisión*, antes citada, en la que se analiza asimismo una sanción impuesta en el ámbito de la política agrícola común, el Tribunal de Justicia llegó a la misma conclusión” (F.J. n.º 46). Se trataba de una sanción de exclusión de ayudas futuras, como hemos visto.

“En otros ámbitos, el Tribunal de Justicia ha admitido que un sistema de responsabilidad penal objetiva que sanciona la infracción de un reglamento no es en sí mismo incompatible con el Derecho comunitario (sentencias *Hansen*, antes citada, apartado 19, y de 27 de febrero de 1997, *Ebony Maritime* y *Loten Navigation*, C-177/95, apartado 36) (F.J. n.º 47).

Sin embargo, anotamos que el caso *Ebony Maritime* refiere a la ejecución por la Comunidad de una resolución del Consejo de Seguridad de Naciones Unidas sobre sanciones impuestas a la entonces República de Yugoslavia, lo que introduce factores variantes que desbordan nuestro objeto de estudio.

“Contrariamente a lo que afirma *Käserei Champignon*, el hecho de que la sentencia *Hansen*, antes citada, se refiera a sanciones nacionales no hace que pierda toda pertinencia cuando se trate de describir el estado del Derecho comunitario. Se preguntaba al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación del Derecho comunitario y éste afirmó, por lo demás, explícitamente, en el apartado 20 de dicha sentencia, que los principios generales del Derecho comunitario no suponen un obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales que establecen una responsabilidad penal objetiva del empresario respecto a las infracciones de una normativa comunitaria cometidas por sus empleados” (F.J. n.º 48).

Ahora bien, qué responsabilidad tiene un empresario respecto a la conducta de sus empleados nos introduce en el terreno de la culpa *in vigilando* y la culpa *in eligendo*, lo que pone en juego factores que no pueden ser mecánicamente identificados con la dialéctica responsabilidad objetiva-responsabilidad subjetiva que ahora nos ocupa.

Estado actual del Derecho de la Unión

La solución jurisprudencial dada para las sanciones no penales, que margina el principio *nulla poena sine culpa*, según la exposición del caso *Käserei Champignon*, está en armonía con la normativa común sobre infracciones en el seno de la Hacienda de la Unión, que se centra en el Reglamento n.º 2988/95, sobre protección de los intereses financieros de la Comunidad.

“Debe señalarse, además, que el Reglamento n.º 2988/95, que *Kaserei Champignon* ha invocado varias veces en sus observaciones, no modificó el estado del Derecho comunitario, como se expone en la presente sentencia. A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que de su artículo 5, apartado 2, se desprende que el régimen de sanciones establecido por dicho Reglamento se aplica

sin perjuicio de lo dispuesto en las normativas sectoriales existentes en el momento de su entrada en vigor, como por ejemplo el artículo 11 del Reglamento n.º 3665/87, en su versión derivada del Reglamento n.º 2945/94” (F.J. n.º 50).

Ahora bien, la existencia de una normativa sectorial, frente a la normativa general, que está contenida en el Reglamento de 1995, por sí misma, no facilita un argumento ni a favor ni en contra de la tesis en discusión.

“En segundo lugar, el artículo 5, apartado 2, del Reglamento n.º 2988/95 establece que las irregularidades que no sean intencionadas o provocadas por negligencia sólo pueden dar lugar a las sanciones no asimilables a una sanción penal previstas en el apartado 1 del mismo artículo. Pues bien, no parece que la comprobación de la condición según la cual la sanción prevista no debe ser asimilable a una sanción penal exija la aplicación de criterios distintos de los utilizados por el Tribunal de Justicia en los apartados 35 a 44 de la presente sentencia” (F.J. n.º 51).

Con este segundo argumento el Tribunal se refuerza y reafirma en las razones anteriormente expuestas relativas a la jurisprudencia precedente, el examen de la normativa y el significado de las ayudas, razones con las que justificó estar ante una sanción no penal.

Derecho Nacional

Incluso en el Derecho nacional, de algunos Estados miembros, encuentra el Tribunal de la Unión también supuestos de sanciones impuestas al margen de toda culpabilidad en el agente.

“Tampoco el examen de los Derechos de los Estados miembros al que ha procedido Kaserei Champignon en sus observaciones permite afirmar que el principio *nulla poena sine culpa* es aplicable en todos los Derechos mencionados a sanciones como la prevista en el artículo 11, apartado 1, párrafo primero, letra a), del Reglamento n.º 3665/87. La propia Kaserei Champignon cita algunos Estados miembros, como el Reino de Dinamarca, la República Francesa, Irlanda, el Reino de los Países Bajos y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, que conocen supuestos de sanciones sin culpa” (F.J. n.º 45).

Con todo, la línea constitucional presente en el Derecho continental que recoge la exigencia de culpabilidad en las infracciones con base en la presunción de inocencia resta fuerza a esta última argumentación, en la que, además, no se explicitan los supuestos ni las condiciones de tales sanciones.

Esta solución comunitaria está en armonía con la posición del Tribunal nacional remitente: “Según el Bundesfinanzhof, el objetivo de una sanción penal consiste en reprimir determinados comportamientos con respecto a los cuales pone de manifiesto una reprobación ético-social. Tal sanción presupone una culpabilidad subjetiva y, en general, su grado de severidad viene determinado por el grado de culpabilidad. Ahora bien, añadía, el objetivo de la sanción prevista en el artículo 11, apartado 1, párrafo primero, letra a), del Reglamento n.º 3.665/87 consiste únicamente en disuadir al exportador de proporcionar en el futuro datos falsos, los cuales pueden poner en peligro los intereses financieros de la Comunidad y la correcta ejecución del régimen de las organizaciones comunes de mercados afectadas. Señaló que ello no refleja ningún reproche de carácter moral o ético, sino que persigue un mero objetivo de prevención, como lo demuestra el hecho de que el comportamiento culposo del exportador no sea un requisito para la aplicación de la disposición controvertida” (F.J. n.º 18).

Cabe matizar que la normativa y la jurisprudencia hacen jugar el carácter deliberado de la conducta de la empresa a los efectos de la severidad de la sanción, pero no como elemento definidor de la conducta irregular. En tal sentido puede verse como ejemplo la antes mencionada sentencia del caso *AOB Reuter* (F.J. n.º 17 y F.J. n.º 36).

11. BASE LEGAL CLARA

La validez de una sanción no penal también puede ser cuestionada por ausencia de base legal clara y no ambigua. Para las sanciones en sentido no técnico una jurisprudencia constante ha asentado la garantía de la exigencia de una base legal clara y no ambigua¹⁷.

¹⁷ “Klaren und unzweideutigen rechtsgrund”, “duidelijke en eenduidige rechtsgronds”, “clear and unambiguous legal basis”.

Conserva su prístina lozanía y su valor ejemplar el razonamiento del caso *Könecke*¹⁸ en su día resuelto por el Tribunal de la Comunidad. Doctrina que es acogida, citada y mantenida en la jurisprudencia posterior.

En el caso *Könecke* tiene lugar la elevación de una cuestión prejudicial sobre la validez e interpretación del Reglamento de la Comisión n.º 1.071/68 sobre ayudas en el sector de la carne de vacuno. Lo debatido es si una vez una fianza ha sido indebidamente liberada de responsabilidad después es posible declarar su pérdida y exigir el abono de un importe equivalente.

Como no puede ser recuperada una fianza indebidamente liberada después de producido el riesgo que debía cubrir entonces el debate se desplaza a si el régimen de garantías comprende la obligación de pagar una pena o multa que subsista después de la liberación de la fianza.

En primer lugar, en el nivel comunitario, el Tribunal de la Unión afirma la premisa de “que una sanción incluso de carácter no penal solo puede ser impuesta si se funda en una base clara y carente de ambigüedad” (F.J. n.º 11). Por ello debe examinarse si la norma comunitaria cuestionada constituye una base de dicha naturaleza interpretada a la luz del tenor literal su contexto y del objetivo que se persigue.

En ausencia de una *disposición expresa* relativa a la situación que se crea cuando una fianza ha sido indebidamente liberada en el caso se alcanza la conclusión de “que el artículo 4 del Reglamento n.º 1.071/68 no autoriza a los organismos nacionales de intervención a recuperar, tras la expiración del período de almacenamiento, las fianzas que indebidamente hayan sido liberadas de responsabilidad, ni a imponer a los operadores económicos sanciones pecuniarias que correspondan a los importes de dichas fianzas” (F.J. n.º 17).

En segundo lugar, en el nivel nacional, resuena el interrogante de si una normativa nacional que autoriza la revocación de una resolución que libera indebidamente una fianza y exige el abono del importe equivalente una vez expirado el plazo previsto es o no compatible con el Derecho comunitario.

El Tribunal argumentará que “hay que subrayar que la normativa comunitaria sobre la concesión de ayudas al almacenamiento privado en el sector de la carne de vacuno debe considerarse como un *sistema completo*¹⁹, que no faculta a los Estados miembros, con el fin de cubrir una posible laguna de dicho sistema, para prever en su Derecho nacional una obligación de los operadores económicos que no se funde en la normativa comunitaria. Sólo cabría una interpretación distinta si las disposiciones comunitarias generales, que regulan la administración de las organizaciones comunes de mercado por parte de las autoridades nacionales, contuvieran una autorización suficiente a dicho fin” (F.J. n.º 20).

Ante la inexistencia de disposición comunitaria autorizatoria o habilitante y no pudiendo extender el ámbito de las disposiciones comunitarias vigentes, se alcanza la conclusión de “[1.º] que una legislación nacional, que autoriza la revocación de una resolución irregular por la que se acuerda declarar libre de responsabilidad una fianza y que se exija la restitución del importe de la fianza tras la expiración del período de almacenamiento, no es compatible con el Derecho comunitario, [2.º] pero esta circunstancia no afecta al derecho y al deber de las autoridades nacionales de perseguir, según su Derecho nacional, a un operador económico que, mediante maniobras fraudulentas, haya obtenido que la fianza haya sido liberada de responsabilidad” (F. J. n.º 23).

En suma, en una materia competencia de la Unión sin base legal clara no puede imponerse una sanción no penal. Además, el Derecho nacional no puede llenar esa carencia, por razón de la competencia de la Unión. La exigencia de base legal clara, acogida por la sentencia del caso *Maizena* es mantenida expresamente por la sentencia del caso *Käserei Champignon* y la posterior sentencia del citado caso *AOB Reuter*.

Incluso, en caso de imposición de una sanción no penal a una sociedad por su condición de persona que ha participado en la realización de la irregularidad o bien por su condición de persona obligada a responder de la irregularidad, también se exige que tal sanción tenga una base legal clara y no ambi-

¹⁸ Sentencia TJCE de 25 de septiembre de 1984, caso 117/83 *Karl Könecke contra Bundesanstalt für Landwirtschaftliche Marktordnung* (Alemania).

¹⁹ “Erschöpfendregelung”, “vollgestell”, “complete system”.

gua, como se afirma en la sentencia del caso *SGS Belgium*²⁰, que es heredera de la línea de jurisprudencia enunciada.

Por último, cabe señalar la notoria ausencia en sede de sanciones no penales de la garantía de irretroactividad de la sanción desfavorable, junto a su compañero, el principio de ley sancionadora posterior más favorable. Tratándose de una materia de mudable regulación, se intuye que este último podría desplegar un cierto juego.

12. PRESCRIPCIÓN DE LA IRREGULARIDAD

De la doctrina relativa a la tercera cuestión prejudicial del mencionado caso *SGS Belgium* se desprende que para las sanciones no penales rigen las reglas sobre prescripción de la irregularidad recogidas en el artículo 3 del Reglamento n.º 2988/1995. Es éste un paso delante de la jurisprudencia reciente, propiciado por el enfoque de la prejudicial efectuado por el Hof van Beroep (Tribunal de apelación) de Amberes.

Pues el Tribunal de la Unión razonó la aplicación al caso *SGS Belgium* del artículo 11.1,1,a) del Reglamento n.º 3665/87, precepto que recoge un supuesto, anterior y repetidamente considerado sanción no penal y, además, el Tribunal afirma la aplicación a él de las reglas de prescripción de las diligencias de persecución de la irregularidad recogidas en el artículo 3 del Reglamento n.º 2.988/95, sobre protección de los intereses financieros.

Los pasajes centrales de la sentencia *SGS Belgium* relativos a la prescripción son tres:

Aplicación de la disposición: “Dado que el Reglamento n.º 3665/87 no establece norma alguna en materia de prescripción de la acción de recuperación de restituciones a la exportación indebidamente percibidas, ha de aplicarse el artículo 3, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento n.º 2988/95 (sentencia de 15 de enero de 2009, Bayerische Hypotheken- und Vereinsbank, C-281/07, apartado 16), puesto que dicha disposición es directamente aplicable en los Estados miembros, también en materia de restituciones a la exportación de productos agrícolas, siempre que no exista ninguna normativa comunitaria sectorial que prevea un plazo más breve, pero no inferior a tres años, ni ninguna normativa nacional que establezca un plazo de prescripción más largo (sentencia *Handlbauer*, antes citada, apartado 35)” (F.J. n.º 66).

“Actuaciones-argucia”: “Los plazos de prescripción tienen, con carácter general, la función de garantizar la seguridad jurídica. La referida función no se cumpliría plenamente si el plazo de prescripción establecido en el artículo 3, apartado 1, del Reglamento n.º 2988/95 pudiera quedar interrumpido por cualquier acto de carácter general de la Administración nacional sin relación alguna con sospechas de irregularidad que afecten a operaciones delimitadas con la suficiente precisión (véase la sentencia *Handlbauer*, antes citada, apartado 40)” (F.J. n.º 68).

Actos de interrupción: “No obstante, cuando las autoridades nacionales notifican a una persona informes que ponen de relieve una irregularidad en la que ha participado en relación con una operación de exportación concreta, le piden información adicional relativa a dicha operación o le impondrán una sanción relacionada con dicha operación, dichas autoridades adoptan actos suficientemente precisos destinados a instruir la irregularidad o a ejecutar la acción en el sentido del artículo 3, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento n.º 2988/95” (F.J. n.º 69).

Tres reglas sobre prescripción de las diligencias de persecución de la irregularidad aplicables podemos destacar:

Que “el plazo de prescripción de las diligencias será de cuatro años a partir de la realización de la irregularidad prevista (...). No obstante, las normativas sectoriales podrán establecer un plazo inferior que no podrá ser menor de tres años.” Si bien “los Estados miembros conservarán la posibilidad de aplicar un plazo más largo”.

Que “la prescripción de las diligencias quedará interrumpida por cualquier acto, puesto en conocimiento de la persona en cuestión, que emane de la autoridad competente y destinado a instruir la

²⁰ Sentencia TJUE de 28 de octubre de 2010, caso C-367/09, *Belgisch Interventie-en Restitutie bureau contra S.G.S. Belgium*. Puede verse ARTARIA, Riccardo “Corte di giustizia: principio di stretta legalità ed effetto immediato del regolamento”, en *Quaderni costituzionali*, 2011, págs. 162 a 165.

irregularidad o a ejecutar la acción contra la misma. El plazo de prescripción se contará de nuevo a partir de cada interrupción”.

Que “no obstante, la prescripción se obtendrá como máximo el día en que expire un plazo de tiempo igual al doble del plazo de prescripción sin que la autoridad competente haya pronunciado sanción alguna, menos en aquellos casos en que el procedimiento administrativo se haya suspendido de acuerdo con el apartado 1 del artículo 6”. La salvedad refiere al curso de un procedimiento penal por los mismos hechos.

En el punto relativo a la prescripción de las diligencias la doctrina del caso *SGS Belgium* acoge y asienta y aplica a una sanción no penal la doctrina anteriormente formulada en el caso *Handbauer* (Austria)²¹.

²¹ Sentencia TJCE de 24 de junio de 2004, caso C- 278/02, *Herbert Handbauer* (Austria).

El intercambio de información entre Estados al servicio de las libertades comunitarias

MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ
(UCLM. CIEF)

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LOS FRENOS A UNA CORRECTA FUNCIONALIDAD DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN AL SERVICIO DE LAS LIBERTADES COMUNITARIAS. 3. EL ENTENDIMIENTO DEL TJUE DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA DE LA REALIZACIÓN DE LAS LIBERTADES COMUNITARIAS. 4. ALGUNAS REFLEXIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCION

Siento el intercambio de información tributaria entre Estados un instrumento al que se viene otorgando una relevancia cada vez mayor, tanto a *nivel comunitario* como *internacional*¹, debe señalarse, sin embargo, que la importancia de dicho mecanismo no se *corresponde*, por muy diversas razones, con el nivel de *eficacia* que la implementación del mismo debería tener en el ámbito de las relaciones entre Administraciones tributarias pertenecientes a diversos Estados.

Idea que no es obstáculo para señalar, por otra parte, que la *relevancia* del intercambio de datos con trascendencia tributaria se encuentra *intrínsecamente conectada* a la *función* que se encuentra llamado a cumplir dentro del marco actual de mundialización de la economía.

En efecto, y si bien es cierto que la funcionalidad asignada al intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los diversos Estados no se *ciñe* a una sola², en lo que en este estudio interesa queremos resaltar la *principal finalidad* a que sirve dicho instrumento, y que no es otra que la del *control del fraude fiscal*, dentro del contexto de lo que se viene denominando *globalización* o nueva realidad jurídica y económica de carácter supranacional o internacional que, como es conocido, ha abierto nuevas vías de elusión fiscal.

¹ Son significativas, en este sentido, las palabras contenidas en la Exposición de Motivos de la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, con las que se afirma que (1) "En la era de la mundialización, la *necesidad de los Estados miembros de asistencia mutua en el ámbito de la fiscalidad se hace cada vez más imperiosa...*". Asimismo, recientemente, se ha pronunciado en esta línea la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal.

En el ámbito de la doctrina, y entre muchos autores, ha destacado RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria", *InDret*, núm. 3/2012, págs. 4 y ss., que "el intercambio de información tributaria se ha vuelto a convertir en un tema central de debate político internacional", lo que puede ser contemplado "como parte de una tendencia global más amplia para conseguir una mayor coordinación entre las políticas tributarias de los diferentes Estados".

² Efectivamente, y junto a la función de lucha frente al fraude fiscal, el intercambio de información tributaria entre Estados cumple otras dos importantes finalidades. En primer lugar, se erige en *garantía del deber de contribuir*, en el sentido de que el Estado que solicita información a otro, en el fondo, pretende garantizar su propio deber de contribuir. Y, de otro lado, el mecanismo mencionado, y tras una laboriosa construcción realizada a partir de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) actúa también como *garantía de igualdad entre residentes y no residentes* (Vid., en relación con esta última idea, entre otros, FERNÁNDEZ MARIN, F., *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona, 2007, MARTÍNEZ GINER, F., *La tutela del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Ed. Iustel, Madrid, 2008. SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional", en *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección futura*, COLLADO YURRITA, M. A., (Dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (Coords.), Ed. Aranzadi, Thomson-Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2011, págs. 138 y ss y BORREGO SANTIAGO, M., "Los acuerdos de intercambio de información en España", *IEF, Cuadernos de Formación* 5/2012, págs. 6 y 7, quien afirma que "el intercambio de información es un elemento fundamental en la cooperación internacional en materia tributaria, no sólo en lo que se refiere a los sujetos que realizan operaciones económicas de carácter internacional que deben ser controladas sino también como medio para beneficiarlos, ya que los obligados tributarios podrán beneficiarse de todas aquellas ventajas fiscales existentes en países distintos al de su residencia...".

Así lo ha puesto de manifiesto tanto la doctrina, al destacar el intercambio de información con trascendencia tributaria como *pieza angular* en el difícil y complejo proceso dirigido a la lucha contra el fraude fiscal³, como las mismas instituciones comunitarias, siendo un botón de muestra de ello la Exposición de Motivos de la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la directiva 77/799/CEE, relativa al intercambio de información en materia de impuestos directos, en la que se afirma, en concreto, que “en la era de la mundialización, la *necesidad de los estados miembros de asistencia mutua en el ámbito de la fiscalidad se hace cada vez más imperiosa*. El enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros dificulta una estimación adecuada por parte de los estados miembros de los impuestos adeudados. Esta creciente dificultad afecta al *funcionamiento de los sistemas fiscales* y lleva aparejada la doble imposición, fenómeno que incita a la *evasión y fraude fiscal*, mientras las atribuciones de control siguen ejerciéndose a nivel nacional. Como consecuencia de ello se ve *amenazado el funcionamiento del mercado interior*”⁴.

Declaración que nos ha parecido interesante transcribir debido a que, como es posible apreciar, *destaca* los frentes más importantes que deben atajarse a través de un adecuado intercambio de información tributaria entre los Estados que componen la Unión Europea (en adelante, UE) haciendo significativa referencia, además de a la finalidad de control y lucha frente al fraude fiscal, al *correcto funcionamiento del mercado interior*, objeto del presente trabajo. Dicho con otras palabras, la persecución inadecuada del fraude fiscal *frena* el desarrollo de las libertades comunitarias debiendo señalar, en relación con ello, que, como es conocido, el ordenamiento comunitario es “un ordenamiento basado en principios” siendo así que la creación del mercado interior entre los Estados que conforman la UE ha requerido el establecimiento de una serie de reglas generales, “a modo de principios, que prohibieran intervenciones estatales que falsearan la libertad de mercado”. Principios, por lo demás, “que se caracterizan por inundar todo el sistema jurídico”⁵.

Pues bien, en relación con la idea anterior, y como señaló hace tiempo Bustamante Esquivias, la desaparición de las fronteras en el seno de la UE supuso un *desafío formidable para las Administraciones fiscales* basándose su respuesta en la *necesidad de una cooperación administrativa intensa* en orden a la consecución de un desarrollo eficaz de las funciones de la Administración tributaria⁶ y con la finalidad, añadimos nosotros, de garantizar la *realización de las libertades comunitarias*.

Situación que encuentra su origen en el hecho de que cuando se trata de sujetar hechos imponible realizados en otros Estados, el alcance extraterritorial de la norma de sujeción no está cubierto o protegido por un alcance similar de las competencias administrativas, lo que ha motivado, en definitiva, según se ha afirmado, “un *déficit* de control motivado por la limitación territorial de la competencia administrativa”⁷.

Sin embargo, y en línea de principio, es posible afirmar que el avance en la construcción del mercado interior, con el desarrollo de las libertades comunitarias, se ha realizado sin haberse adoptado de manera simultánea medidas de cooperación administrativa que aseguren el gravamen conforme a las normas del Estado de residencia, siendo posible encontrar también en el ámbito de las instituciones comunitarias declaraciones en esta misma dirección (además de la ya mencionada más arriba, contenida en la recientemente aprobada Directiva 2011/16/UE).

³ Cfr. SOLER ROCH, M. T., Prólogo al libro de MARTÍNEZ GINER, L. A., *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Ed. Iustel, Madrid, 2008, pág. 9, habiéndose pronunciado en esta dirección, entre otros muchos autores, CALDERÓN CARRERO, J. M., “El intercambio de información entre Administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 258, 2000, pág. 770, CAYON GALIARDO, A., “Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 77 y FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 145.

⁴ La cursiva es nuestra.

⁵ *Vid.*, en relación con estas ideas, FORNIELES GIL, A., “Prohibiciones de discriminación y restricción a las libertades comunitarias: aproximación desde los procedimientos tributarios españoles”, en *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, FERNÁNDEZ MARIN, F., (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2010, págs. 197 y ss.

⁶ Cfr. BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D., “Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos directos e IVA)”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 23/2002, pág. 487.

⁷ SOLER ROCH, M. T., Prólogo al libro de MARTÍNEZ GINER *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, cit., págs. 9 y 10.

Tal es el caso, en efecto, de la Propuesta de Reglamento relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, en el que se declara que la práctica del fraude fiscal “a través de las fronteras de los estados miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal y puede provocar *distorsiones en los movimientos de capitales* y en las condiciones de competencia. Dicha práctica afecta, pues, al funcionamiento del mercado interior”. Propuesta que añade la necesidad de realizar un esfuerzo “para convertir la *asistencia mutua en herramienta cotidiana de control fiscal*. Para ello debe insuflarse en las administraciones fiscales una *verdadera cultura comunitaria* en todos los niveles”⁸. Sentido en que se ha manifestado también el Reglamento UE 904/2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA indicando que “...la práctica de la evasión y de la elusión fiscal a través de las fronteras de los Estados Miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal”.

En definitiva, cabe comenzar afirmando, en relación con nuestro tema concreto de estudio, que el mecanismo de intercambio de información tributaria entre Estados en el seno de la UE, al *mismo tiempo* que debe utilizarse para controlar y combatir los comportamientos de fraude fiscal, debe servir de *garantía* para el correcto funcionamiento del mercado interior y, por consiguiente, la efectiva realización de las libertades comunitarias. Finalidad, sin embargo, de la que aún nos encontramos lejos en muchos casos, dados los *obstáculos* que, a día de hoy, continúan entorpeciendo un eficaz funcionamiento del intercambio de datos con trascendencia tributaria entre Estados Miembros (en adelante, EEMM), de los que pasamos a dar cuenta.

En otros términos, y siguiendo al Profesor Di Pietro, “del equilibrio entre la fiscalidad nacional y las libertades del mercado depende, de un modo determinante, la plena afirmación de los objetivos del Tratado de la Comunidad y de los Tratados de la Unión Europea”⁹.

2. LOS FRENOS A UNA CORRECTA FUNCIONALIDAD DEL INTERCAMBIO DE INFORMACION AL SERVICIO DE LAS LIBERTADES COMUNITARIAS

Debiendo situar como *premisa* de nuestro análisis la situación más arriba esbozada, esto es, la construcción del mercado interior sin haberse adoptado, al mismo tiempo, las medidas adecuadas en orden a garantizar el *correcto funcionamiento* del mismo y, en concreto, las que conciernen a la *eficacia* y *efectividad* del mecanismo de intercambio de información tributaria entre EEMM, creemos que es importante hacer referencia a las *circunstancias* que cabría encontrar tras la situación mencionada las cuales aparecen identificadas, en buena medida, a nuestro juicio, en la ya citada Exposición de Motivos de la Directiva 2011/16/UE.

Pues bien, siguiendo a Hinojosa Torralvo, cabe comenzar señalando que “es difícil interpretar el comportamiento de los Estados lejos de la idea de soberanía”. Esto es, el *estatalismo* como forma organizativa y operativa de la UE se deja sentir en toda su actividad y en toda su producción normativa. “[S]on los Estados los que aplican sus propios criterios de decisión, los que intentan limitar la efectividad de las normas comunitarias, los que fomentan las negativas al intercambio de información oponiendo al Estado requirente su propio derecho o sus propios procedimientos tributarios”¹⁰. Situación que, suponiendo un “freno” a la *eficacia* del intercambio de información tributaria entre Estados, ha sido detectada, asimismo, por buena parte de la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema¹¹.

Circunstancia, de otro lado, que viene siendo puesta de relieve desde hace tiempo también por parte de las instituciones europeas, tal como demuestra el Informe Especial del Tribunal de Cuentas núm.

⁸ La cursiva es nuestra.

⁹ Vid. DI PIETRO, A., Prólogo al libro de FERNANDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 15.

¹⁰ Vid. HINOJOSA TORRALVO, J. J., Prólogo al libro de FERNANDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 25 y 26.

¹¹ Se han pronunciado, en relación con esta idea, entre otros autores, CALVO VERGEZ, J., “El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho Internacional Tributario: algunas consideraciones”, *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2002, pág. 86, quien indica que “los fines perseguidos no reflejan la existencia de un interés común ya que el interés general sólo cobra sentido en el marco nacional” y DI PIETRO, A., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., quien señala de modo significativo cómo la “soberanía impositiva nacional” se impone también en relación con los impuestos armonizados.

9/1998, sobre Protección de los intereses financieros de la UE en materia de IVA aplicable a los intereses intracomunitarios acompañado de las respuestas de la Comisión, en el cual se declara que “la lucha contra el fraude denota por lo general una *ausencia de estrategia integrada*, a riesgo de ofrecer una *visión limitada al marco nacional, que puede traducirse en una dispersión de esfuerzos y en el empleo ineficaz de los recursos disponibles...*”¹². Línea en la que se incardinaba, asimismo, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas, la cual se refería al obstáculo que representa “la actitud de los estados miembros que se dedican por entero a buscar sus propias soluciones a sus propios problemas”. Idea, por lo demás, en la que ha vuelto a incidir, recientemente, el Reglamento UE 904/2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, indicando, en su apartado 3.º, que “la práctica de la evasión y de la elusión fiscal a través de las fronteras de los Estados Miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal”.

Constatado, en efecto, el “freno” que supone el *mantenimiento de la soberanía* estatal frente la correcta realización del mercado interior y, por consiguiente, de las libertades comunitarias así como en relación con un *eficaz y efectivo* funcionamiento del mecanismo de intercambio de información tributaria¹³, creemos importante destacar una importante reflexión, realizada por algunos autores dedicados a estudiar este tema y que, a nuestro juicio, apunta con acierto hacia el *fundamento* de la situación mencionada. Reflexión, asimismo, que, desde nuestro punto de vista, ha encontrado “refrendo” en las jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo emanada en relación con la aplicación de los mecanismos de intercambio de información, a la que nos referiremos más adelante, y que, a nuestro modo de ver, *refuerza* y otorga un importante “valor añadido” a la posición doctrinal mencionada.

Consideración, pues, que viene de la mano tanto de Fernández Marin como de Hinojosa Torralvo, señalando este último autor, en concreto, que se habla “del carácter instrumental de la asistencia tributaria, pero instrumental, no para la consecución de los objetivos comunitarios (como es al fin y al cabo la fiscalidad) sino *instrumental para la propia fiscalidad*, es decir instrumental de lo instrumental”, añadiendo significativamente más adelante que “es la hora de aliviar a la asistencia tributaria de ese marcado doble carácter instrumental”. Es decir, es preciso “empezar a considerar las normas sobre asistencia tributaria como normas del nivel de las *normas tributarias materiales*, es decir, *normas que condicionan la real y efectiva consecución de los objetivos comunitarios*”¹⁴. Línea en que también se ha situado Fernández Marin declarando que, por sí misma, “la correcta aplicación del tributo no sería un fundamento suficiente para la regulación comunitaria de la asistencia, sino en relación con el carácter basilar de los tributos en el *funcionamiento del mercado único*, que es lo que, en definitiva, justifica la existencia de la normativa comunitaria en esta materia”, encontrándose, por ello, el *fundamento* de dichas obligaciones de asistencia mutua en “la necesidad del correcto funcionamiento del mercado”¹⁵.

Consideraciones que nos conducen, de otra parte, a aludir a la cuestión de la *conexión* existente entre el denominado *derecho tributario material* y *derecho tributario formal*. Y ello porque la adecuada regulación y aplicación de los procedimientos de asistencia mutua entre Estados y, más aún, la “pretendida y necesaria” *unificación* o *armonización* de los mismos (al margen de los problemas que plantea el principio de autonomía procedimental, respecto del cual realizaremos a continuación un pequeño apunte) conducen a la *efectividad*, también, de los principios “materiales” de justicia tributaria¹⁶. Esto es, y al margen de la controvertida cuestión de la *distinción* entre los aspectos formales y

¹² La cursiva es nuestra.

¹³ Son significativas, en relación con esta idea, las palabras de DELGADO PACHECO, A., “La asistencia mutua entre Administraciones tributarias”, *Revista Impuestos*, 1990, pág. 163, con las que hace ya algún tiempo puso de manifiesto que “cuando el cumplimiento del Acta Única y la creación del mercado europeo alcanzan las cotas de abolición de las fronteras fiscales o la libertad absoluta de movimientos de capital, la cooperación entre las Administraciones tributarias europeas se hace tan necesaria como si se tratase de distintas Administraciones de un mismo Estado federal o descentralizado”.

¹⁴ HINOJOSA TORRALVO, J. J., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 24. La cursiva es nuestra.

¹⁵ FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 146. La cursiva es nuestra.

¹⁶ Cuestión a la que se han referido, entre otros autores, MARCHESOU, P., “Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente”, en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNÁNDEZ MARIN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2010, pág. 112, indicando que “en la práctica, es difícil establecer la frontera entre el Derecho material y los proce-

materiales del tributo entendemos, junto a diversos autores, que el intercambio de información lleva a cabo una importante función de *soft law* en relación con la *integración* del Derecho comunitario en los ordenamientos internos, siendo expresivas de dicha idea las palabras de Calderón Carrero con las que señala que “parece difícil negar que las disposiciones comunitarias reguladoras de la asistencia mutua e intercambio de información no constituyan *normas de armonización fiscal*, por más que no sean normas de armonización *material* de los impuestos sobre los que se proyectan”. Idea en la que profundiza también Di Pietro destacando el papel cada vez más importante desempeñado por las normas sobre intercambio de información, “[n]acidas para ofrecer un apoyo a la armonización fiscal o a la aplicación del derecho derivado”, representando, a día de hoy, “la más importante, si no incluso la única, garantía jurídica del equilibrio entre la plena eficacia de las normas nacionales y el respeto de los objetivos del Tratado de la Unión Europea”¹⁷.

En otras palabras, y siguiendo a Fernández Marín en relación con este último punto, partiendo de la circunstancia de que los Estados miembros se encuentran “obligados al respeto del Derecho comunitario derivado y no directamente al respeto del correcto funcionamiento del mercado”, dicho principio “legitima a la Comunidad para adoptar disposiciones sustantivas de Derecho comunitario derivado, que los Estados miembros deben respetar y aplicar”; perspectiva desde la cual las *obligaciones formales relativas a la asistencia administrativa* son útiles para la consecución de este fin. Por ello, y en consecuencia con lo anterior, “el carácter instrumental de la asistencia tributaria en el ámbito de la imposición indirecta permite la aplicación correcta del Derecho derivado armonizado de la fiscalidad indirecta y, por ende, *el correcto funcionamiento del mercado*”. En conclusión, y según indica dicho autor, “se puede afirmar que la asistencia tributaria tiene una función instrumental para el correcto funcionamiento del mercado: lo que conlleva la asunción de obligaciones tributarias por parte de los Estados miembros en un sector ajeno a la armonización, como lo es el de la imposición directa”¹⁸.

Idea que debe *relacionarse*, asimismo, con el complejo problema de la *armonización* de los *procedimientos de obtención de información* existentes en cada uno de los Estados que conforman la UE dado que, como ha señalado Mondini, los procedimientos tributarios no forman parte del área de armonización, siendo esta una reflexión que tan solo queremos dejar brevemente enunciada en el presente trabajo, sin perjuicio de hacer constar la importancia de la misma debido al complejo problema que supone *encontrar el correcto equilibrio* entre la mencionada “aspiración” a la armonización y el principio de autonomía procedimental¹⁹. Principio este último que, como se ha afirmado, supone que “el ordenamiento comunitario será desarrollado por los Estados o por las instituciones comunitarias a través de los procedimientos establecidos a nivel interno”²⁰.

Existencia, pues, de un “procedimiento común” en materia de intercambio de información tributaria a nivel comunitario a cuya *necesidad* se ha referido recientemente la Comisión, en la Recomendación de 6 de diciembre de 2012²¹ y que, si bien aún nos encontramos lejos de conseguir, se erige, a nues-

dimientos”, aludiendo significativamente MELLADO RUIZ, L., “Los principios comunitarios de eficacia directa y primacía frente a la funcionalidad del principio de autonomía procedimental: proceso de convergencia y estatuto de ciudadanía”, en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNÁNDEZ MARIN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2010, pág. 49, a la “forzada distinción actual entre los planos de creación y aplicación del derecho”.

¹⁷ DI PIETRO, A., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 16.

¹⁸ Vid. FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., págs. 146 y 147. La cursiva es nuestra.

¹⁹ Principio, al que se ha referido una parte de la doctrina que ha estudiado este tema, siendo posible citar, entre otros, el trabajo de AUJEAN, M., “Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 129, 2006.

²⁰ Vid. FERNÁNDEZ MARIN, F., “De los principios del Derecho comunitario a la tutela del contribuyente”, en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNÁNDEZ MARIN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2010, pág. 18.

²¹ Recomendación en la que se indica, en concreto, que “resulta necesario establecer de forma precisa normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, tanto por lo que respecta a la transparencia e intercambio de información como a las medidas fiscales perniciosas, y adoptar una serie de medidas con respecto a los terceros países que promuevan el cumplimiento de las normas establecidas por parte de estos”.

También encontramos recomendaciones en este sentido en la Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a la Cooperación Administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, que completa y modifica el Reglamento (CE) núm. 1798/2003, del Consejo COM/2009, (el cual derogó el Reglamento (CEE) 218/92), en el que se alude a la conveniencia de “incluir en las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior el establecimiento de *un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros*, en el marco del cual las autoridades administrativas de éstos estén obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar con la Comisión”, con la finalidad de garantizar, en este caso concreto, la correcta aplicación del IVA. (La cursiva es nuestra).

tro modo de ver, en *condición* indispensable del funcionamiento *eficaz* y *eficiente* del mecanismo de intercambio de información tributaria a nivel comunitario y de realización, por ende, de las libertades comunitarias. Dicho en otros términos, son *precisas soluciones armonizadas* para los procedimientos de control y de comprobación, esto es, la “aspiración” a la existencia de un espacio jurídico europeo que, en el campo de la fiscalidad, haga posible la libre circulación de los actos de comprobación de las administraciones tributarias de los Estados miembros²².

Cuestión, en relación con la cual, si bien tímidamente, pensamos que se van dando pasos hacia adelante, tal como se infiere de la posición de la Comisión más arriba mencionada así como de la opinión de parte de la doctrina, siendo significativas, en este sentido, las palabras de Mondini con las que señala (haciéndose eco del pensamiento de Fedele) cómo “los Reglamentos y las Directivas sobre intercambio de información y asistencia mutua entre Administraciones Tributarias ofrecen puntos interesantes de reflexión sobre el procedimiento, ya que esbozan los “primeros perfiles de una *integral del ejercicio de las potestades de comprobación e investigación* (en sentido amplio) en función de los sistemas tributarios de otros Estados miembros o de la comunidad supranacional”²³.

Idea, en efecto, que es posible, refrendar, a nuestro modo de ver, teniendo en cuenta las previsiones contenidas en la Directiva 2011/16/UE en relación con el procedimiento de intercambio de información tributaria entre EEMM siendo así que la regulación de determinadas cuestiones, como la relativa a los *plazos* para llevar a cabo dicho intercambio²⁴, la abolición del *principio de interés doméstico* (que, como es conocido, ya había sido suprimido por la Directiva 77/799 así como en el ámbito de la OCDE) o el “intento” de “derogación” del *secreto bancario*, entre otras previsiones, sirven y pensamos, asimismo, que deben analizarse *desde la perspectiva* del “diseño de los perfiles” de una *incipiente* armonización de los procedimientos de intercambio de datos con relevancia tributaria.

Posible “acercamiento”, pues, de los procedimientos que regulan el intercambio de información entre los países de la UE que, en todo caso, y junto a Mondini, entendemos que encuentra, entre otros *obstáculos*, el hecho de que “la normativa comunitaria se basa en los principios de agotamiento de los medios de comprobación nacionales y de reciprocidad”, condicionándose “el carácter debido del intercambio de información a que el Estado miembro que reciba una petición pueda llevar a cabo la comprobación, la adquisición de la información y su utilización de conformidad con la propia normativa y para los fines previstos por la misma”²⁵.

Afirmaciones, tras las cuales, cabe detectar, en definitiva, un *difícil equilibrio* entre el interés europeo a la asistencia entre Administraciones tributarias y la aplicación de la soberanía estatal dada la “tendencia” existente a considerar el intercambio de datos tributarios entre EEMM como un *instrumento de garantía del interés tributario del propio Estado* y que conlleva, asimismo, como se ha intentado demostrar en estas líneas, una *difícil armonización* de los mecanismos de intercambio de información vigentes en los diversos Estados que conforman la UE²⁶. Asistimos, de este modo, y a la postre, a una “pugna entre los objetivos comunitarios y los procedimientos estatales”²⁷.

Con anterioridad, también encontramos referencias a esta cuestión en la Comunicación de la Comisión sobre “La contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa”, de 25 de octubre de 2005 –COM (2005)–, en la que se señala que “...la Comisión considera que, *para incentivar a los Estados Miembros a que luchen contra el fraude fiscal* y ayudarlos en esta tarea, serían útiles estrategias más concertadas y mejor coordinadas...”

²² Se ha pronunciado en relación con dicha idea, DI PIETRO, A., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 16.

²³ Vid. MONDINI, A., “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en el procedimiento de aplicación de los tributos?”, en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNÁNDEZ MARIN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona, 2010, pág. 151.

²⁴ Nos parece de gran relevancia la previsión, en el art. 7 de la Directiva mencionada, de un plazo general de seis meses para llevar a cabo la transmisión de la información requerida, a contar a partir de la fecha de recepción de la misma.

²⁵ MONDINI, A., “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en el procedimiento de aplicación de los tributos?”, cit., pág. 151.

²⁶ En esta línea, nos parece que ilustra perfectamente la situación mencionada el hecho, apuntado por DI PIETRO, A., de que “el único resultado obtenido con la *homogeneidad del régimen aduanero*, se explica perfectamente por la *falta de interés financiero nacional en los aranceles aduaneros*, destinados a recursos de la Unión”, (vid. DI PIETRO, A., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 15 –la cursiva es nuestra–).

²⁷ Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 26.

“Obstáculos”, en efecto, que aun teniendo gran presencia en la práctica del intercambio de datos entre EEMM, se sustentan en el *escollo fundamental* que representa la ausencia de lo que hemos denominado “cultura de la cooperación”²⁸ o consciencia de la existencia de un *interés fiscal supranacional*. En definitiva, se trata de aspirar a la instauración de una *cultura administrativa internacional* basada en la existencia de una *comunidad de intereses* que, concretamente en el ámbito de la fiscalidad, suponga la superación de “la inercia de otorgar mayor prioridad a los expedientes internos que a las solicitudes de información y asistencia de otros Estados Miembros”²⁹ y a cuya consecución ayudaría, indiscutiblemente, la asunción por parte de todos los EEMM de la “identidad funcional” del mecanismo del intercambio de información que, como afirma Di Pietro, “contribuye a superar las diferencias nacionales de los procedimientos de control y de sus actos”; identidad funcional, asimismo, “que exalta, siempre por motivo de los objetivos comunitarios, la autonomía de las administraciones para seleccionar, valorar o utilizar, íntegra o parcialmente, los elementos informativos obtenidos del circuito comunitario”³⁰.

Situación que conduce, en consecuencia, a la existencia de *acentuadas asimetrías*, en algunos casos, entre los procedimientos de intercambio de información existentes a nivel interno en los EEMM y que, desde luego, cuando menos, resta *eficacia y eficiencia* a la realización de los mismos dando lugar, en muchas ocasiones, a una inadmisibles “dicotomía” o “esquizofrenia procedimental”. En definitiva, y profundizando en esta idea, estamos de acuerdo con Di Pietro cuando declara que resulta difícil *salvaguardar el equilibrio* entre las diversas opciones nacionales (asumidas en una lógica coherentemente económica) y las libertades del Tratado “cuando *faltan normas procedimentales* en el derecho derivado, cuando al límite jurídico nacional de las normas tributarias de aplicación se contraponen las libertades de circulación y de establecimiento en un mercado europeo, liberado finalmente de las fronteras fiscales”³¹.

“Asimetrías”, por lo demás, que ya detectaba el legislador comunitario cuando declaró, en la Exposición de Motivos de la Directiva 77/799/CEE, que “[E]s conveniente *intensificar la colaboración* entre Administraciones fiscales en el interior de la Comunidad sobre la base de *normas y principios comunes*”, haciendo también hincapié en este “punto débil” el Informe Especial del Tribunal de Cuentas núm. 9/1998, sobre Protección de los intereses financieros de la Unión Europea en materia de IVA, aplicable a los intercambios intracomunitarios, acompañado de las respuestas de la Comisión, según la cual “la lucha contra el fraude denota por lo general una ausencia de estrategia integrada, a riesgo de ofrecer una visión limitada al marco nacional, que puede traducirse en una dispersión de esfuerzos y en el empleo ineficaz de los recursos disponibles...”.

3. EL ENTENDIMIENTO DEL TJUE DEL INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA DE LA REALIZACION DE LAS LIBERTADES COMUNITARIAS

Como punto de arranque del análisis que nos proponemos llevar a cabo en el presente apartado, cabe comenzar realizando una afirmación de principio, cual es que todas las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en que se pronuncia sobre la posible aplicación del mecanismo de intercambio de información tributaria, dicho Organo lleva a cabo la “construcción” de su razonamiento *desde la perspectiva* de la posible vulneración de una de las libertades fundamentales que protege el Tratado de la UE³².

²⁸ Vid., en relación con dicha idea, SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, págs. 7 y ss.

²⁹ Vid. PÉREZ RODILLA, G., “La colaboración de las Administraciones fiscales en el ámbito de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), IEF, Madrid, 2001, pág. 562.

³⁰ DI PIETRO, A., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 20.

³¹ DI PIETRO, A., *op. cit.*, pág. 16.

³² En palabras de DI PIETRO, A., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 19 “el intercambio de información no sirve tanto para tutelar los intereses financieros nacionales que la evasión y el fraude evidentemente violan, como para evitar que la inobservancia de las obligaciones tributarias que éstos comportan alimenten posiciones competitivas en el mercado, alterando aquellas posiciones paritarias que son corolario de las libertades del mercado”.

De otro lado, y al margen de la idea anterior, queremos hacer especial hincapié, junto a Hinojosa Torralvo, en la labor que viene realizando el Tribunal de Luxemburgo en referencia, especialmente, con el intercambio de información tributaria en materia de liquidación y recaudación, para los que la UE ha utilizado, como es conocido, la *Directiva* como instrumento normativo. Cauce jurídico que, “siendo una excelente herramienta de armonización, no es menos cierto que su adaptación a los ordenamientos internos por parte del propio Estado no puede ser controlada más que por el Tribunal de Justicia”. Circunstancia que nos lleva a destacar al menos dos ideas: la primera, que la utilización de dicho instrumento “ralentiza” excesivamente los procedimientos debido a que, hasta que no se produzca una controversia, ésta no puede ser resuelta por el TJUE y, la segunda, en directa conexión con la anterior, pretende destacar el importante papel desempeñado por dicho Tribunal a la hora de elaborar “un cuerpo de doctrina legal” que obligue a los Estados a acomodarse a ella en el futuro³³ sentando, de este modo, las bases para la importante *armonización* del Derecho tributario formal. Objetivo que conlleva, a su vez, la consideración de las Administraciones tributarias nacionales como auténticas Administraciones “europeas” *incidiendo*, por tanto, de un modo directo sobre las relaciones existentes entre las Administraciones tributarias de los EEMM³⁴.

En otro orden de cosas, creemos que merece la pena destacar en relación con esta cuestión las *consecuencias* que se derivan de que las actuaciones de asistencia mutua se encuentren reguladas en Directivas y Reglamentos. Esto es, la *eficacia* de los mismos afecta a todos los EEMM superando, de este modo, “los límites tradicionalmente bilaterales que acompañan en el ámbito internacional al intercambio de información” cumpliendo una función *instrumental* para la realización de los objetivos comunitarios y *no de los intereses recíprocos* de los Estados contratantes. Eficacia que se basa en la primacía del derecho comunitario sin estar condicionada por la reciprocidad, de la que depende, como sabemos, la aplicación de las normas convencionales en el ámbito internacional³⁵.

Pues bien, sentado lo anterior, y siendo muchos los pronunciamientos que podríamos traer a estas páginas nos centraremos, por cuestiones de espacio, en el examen de un pequeño ramillete de ellos en orden a poner de manifiesto la relevancia de la intervención del TJUE, a través de la aplicación en estos casos del mecanismo de intercambio de información, cuando la *soberanía impositiva nacional* pueda ser un *obstáculo* a la plena realización de las *libertades o provocar otros efectos que distorsionen el funcionamiento del mercado*³⁶.

Comenzando, pues, con la STJCE, de 11 de octubre de 2007, caso *Elisa*, C-451/05, la cuestión que se plantea en el mismo se refiere al análisis de la posibilidad de otorgar determinada exención, contemplada en la legislación francesa para las entidades establecidas allí (así como a aquéllas que perteneciesen a un Estado con el que Francia hubiese firmado un Convenio o Tratado con cláusula de intercambio de información), a las sociedades que poseían bienes inmuebles en Francia y, en concreto, a una sociedad *holding* luxemburguesa. Juicio que el TJCE lleva a cabo *partiendo* del examen de la *premisa* relativa a si las disposiciones del Tratado sobre *libertad de establecimiento y libre circulación de capitales* se oponen a una normativa nacional como la que se discute en el litigio principal.

A partir de aquí, y tras la interpretación llevada a cabo por el Tribunal, este concluye que nos encontramos ante una *restricción a los movimientos de capitales*, debido, fundamentalmente, a que los requisitos requeridos por las autoridades francesas para disfrutar la exención “hacen menos atractiva la inversión inmobiliaria en Francia para las sociedades no residentes, tales como las entidades *holding* luxemburguesas” (77) debido a que somete a dichos sujetos “a una imposición más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia” (84). Posición que fundamentan las autoridades francesas en la *exclusión*, en base a un canje de notas entre los gobiernos de Francia y Luxemburgo, del intercambio de datos relativos a las *holding* luxemburguesas respecto de las cuales tampoco las autoridades de este

³³ Vid. HINOJOSA TORRALVO, J. J., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 27. Autor que indica, en referencia a la utilización del *Reglamento*, que la elección del mismo en el ámbito del IVA y en materia aduanera “tampoco puede extrañar”, siendo ello debido a que “el porcentaje de IVA es un recurso propio y los tributos aduaneros también”. Por ello, y estando en juego los intereses financieros propios de la Unión, “el reglamento se presenta como la fórmula más eficaz para garantizar el tratamiento homogéneo de los derechos y las obligaciones estatales e institucionales, porque obliga de modo directo, sin intervención estatal que le sirva de filtro”.

³⁴ DI PIETRO, A., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., pág. 17.

³⁵ Vid., en relación con esta idea, DI PIETRO, A., *op. cit.*, pág. 18. La cursiva es nuestra.

³⁶ Vid., en este sentido, DI PIETRO, A., *op. cit.*, pág. 16.

último Estado se encuentran autorizadas a obtener información, siendo aplicable, de este modo, la limitación que preveía el art. 8 de la derogada Directiva 77/799/CEE³⁷.

Situación ante la cual, y en base a las exigencias mencionadas, el Tribunal de Luxemburgo concluye, por una parte, que nada impediría que las autoridades francesas exigieran directamente las pruebas que estimasen necesarias para la correcta liquidación de los impuestos de que se trate y, en su caso, denegaran la exención solicitada, en el supuesto de no aportar tales pruebas señalando, de otro lado, que la exigencia de la existencia de un Convenio de asistencia administrativa entre dos Estados se *opone al principio de libre circulación de capitales*.

Pronunciamiento, en efecto, del que se deduce nítidamente, a partir de la argumentación del TJCE, la posición del mismo en relación con el *carácter instrumental* del intercambio de información, no solamente, en referencia a su función en cuanto medio de lucha frente al fraude fiscal sino, en último término, como medio de *garantía de realización de las libertades comunitarias* hasta el punto de admitir la posibilidad de obtener la información tributaria directamente de los sujetos afectados. Dicho en otros términos, se trata de garantizar en todo caso las libertades comunitarias a través del intercambio de información superándose, de otro lado, la imposibilidad de aplicar la Directiva 77/799/CEE a través de la apertura del cauce de la obtención de los datos tributarios *directamente* del contribuyente afectado.

Sentencia, asimismo, que no nos resistimos a su “contraste” con la regulación vigente en el ordenamiento tributario español. En efecto, y como es conocido, hasta la reforma llevada a cabo por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, el art. 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR) recogía un precepto similar al contenido en la mencionada normativa francesa. Previsión que señalaba, en relación al denominado “gravamen especial sobre bienes inmuebles” de entidades no residentes, que las mismas podrán disfrutar de la *exención*, regulada en el art. 42 de dicho Impuesto, “...siempre que exista un convenio para evitar la doble imposición internacional”, *cuando el convenio aplicable contenga cláusula de intercambio de información* (la cual debe resultar aplicable tanto a la entidad propietaria de los inmuebles situados en territorio español como a la persona física que resulte finalmente titular de ese bien). Disposición, en efecto, a la que, a todas luces, se entendía aplicable la doctrina del TJCE.

Precepto que, como se acaba de indicar, ha sido objeto de reforma recientemente a través de la Ley 16/2012 estableciéndose, en concreto, en la Disposición Final Quinta, que se modifica el art. 42 del TRLIRNR previéndose, en lo que en estos momentos nos interesa, que el gravamen especial sobre bienes inmuebles no será exigible a “b) Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente”. Precepto, en efecto, que desde luego, y a partir de una interpretación estrictamente literal, *suprime* la exigencia de la existencia de un Convenio con cláusula de intercambio de información como condición para otorgar la exención a las entidades no residentes que posean bienes en España, *incorporando*, por tanto y a nuestro modo de ver, la doctrina del TJUE que se acaba de analizar, si bien es cierto, por otra parte, que, como se indica expresamente, habrá que estar a lo que disponga el correspondiente desarrollo reglamentario del precepto mencionado.

Análisis que demuestra, en relación con la idea que en estos momentos nos proponemos destacar, que el importante papel que viene desempeñando el TJUE a la hora de *armonizar* los procedimientos de intercambio de información en muchos casos se traduce en la *armonización* también de las denominadas normas de derecho tributario material creándose, en este sentido, un “cuerpo de doctrina”, de gran relevancia.

Cabría referirse, en segundo lugar, a la STJCE de 27 de enero de 2009, caso *Hein Persche*, C-318/07, en la que se plantea la concesión o no al Sr. Persche de la *deducción* en Alemania (país de

³⁷ Precepto, en relación con el cual, declara el TJCE, en el Asunto mencionado que “la directiva 77/799 (...) y, en particular, su artículo 8, apartado 1, no se oponen a que dos Estados miembros estén vinculados por un convenio internacional, destinado a evitar la doble imposición y establecer reglas de asistencia administrativa mutua en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, que *excluye de su ámbito de aplicación*, en un Estado miembro, *una categoría de contribuyentes* sometida a un Impuesto contemplado en dicha Directiva, en la medida en que la *legislación o la práctica administrativa* del Estado miembro que debe suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades del Estado miembro, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente” (55). La cursiva es nuestra.

residencia) de una donación en especie realizada a favor de un Centro de ancianos al que se encontraba vinculado un hogar infantil establecido en Portugal (Centro Popular de Lagoa), país en que el Sr. Persche poseía, además, un inmueble que utilizaba todos los años.

Deducción, en efecto, que fue denegada por el Finanzamt debido, precisamente, a que, por una parte, el beneficiario de la donación no estaba establecido en Alemania (sino en Portugal) y, por otra, el contribuyente no había presentado ningún comprobante de dicha donación en debida forma³⁸.

Siendo, por tanto, los hechos mencionados los que el TJUE debe entrar a valorar, son dos las cuestiones prejudiciales que se plantean, en lo que en estos momentos nos interesa.

La primera, teniendo en cuenta la obligación de las autoridades fiscales de verificar las declaraciones del contribuyente así como la realización del principio de proporcionalidad se cuestiona si “¿es *contrario al principio de libre circulación de capitales* (art. 56) el que, según el Derecho de un Estado miembro, solamente gocen de beneficios fiscales las donaciones efectuadas a favor de organismos de utilidad pública si éstos están domiciliados en este Estado miembro?”³⁹ *conectándose* la segunda cuestión con el mecanismo de intercambio de información tributaria entre Estados. De este modo, se señala si, “en caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, ¿*obliga* la Directiva 77/799 a las autoridades fiscales de un Estado miembro a reclamar la ayuda de otro Estado miembro para aclarar hechos acaecidos en este último o es posible imponer al contribuyente, según las normas de procedimiento de su Estado miembro la carga de la prueba de los hechos sucedidos en el extranjero?” (apartado 19).

Pues bien, más allá de las conclusiones a que llega el Tribunal de Luxemburgo en el presente pronunciamiento, a las que nos referiremos más adelante, nos interesa *destacar* en estos momentos la importante afirmación de dicho Organismo en virtud de la cual *ambas cuestiones deben examinarse conjuntamente*⁴⁰ teniendo en cuenta que la cuestión controvertida afecta al principio de libre circulación de capitales, art. 56 CE, siendo así que una legislación como la alemana puede disuadir la realización de donaciones por parte de donantes alemanes.

En efecto, y partiendo del hecho de que para que una normativa fiscal como la controvertida “pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que *no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general*, como la necesidad de preservar los controles fiscales”⁴¹, el Tribunal afirma, sin embargo, que “... un organismo establecido en un Estado miembro que cumpla los requisitos impuestos a tal fin por otro Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales se encuentra, con respecto a la concesión por este último Estado miembro de ventajas fiscales para el fomento de las actividades de utilidad pública de que se trate, *en una situación comparable* a la de los organismos de utilidad pública reconocida que se hallen establecidos en el Estado miembro mencionado en último lugar”⁴².

Momento, pues, en que constatada efectivamente la *vulneración del principio de libre circulación de capitales*, el TJUE acude al mecanismo de intercambio de información entre Estados Miembros, regulado en aquellos momentos por la Directiva 77/799/CEE, a fin de obtener la información necesaria, en relación con la donación llevada a cabo por el contribuyente alemán en Portugal, bien a través de la transmisión de la información por parte de las propias autoridades de este país⁴³, bien por parte del propio contribuyente que ha llevado a cabo la donación⁴⁴.

³⁸ Apartados 6 y 7.

³⁹ La cursiva es nuestra.

⁴⁰ Apartado 31.

⁴¹ Párrafo 41. La cursiva es nuestra.

⁴² Párrafo 50. La cursiva es nuestra.

⁴³ Se indica en el párrafo 61 que “... en virtud de la Directiva 77/799, las autoridades fiscales competentes pueden dirigirse a las autoridades de otro Estado miembro para obtener toda información que resulte necesaria para la correcta liquidación de un impuesto del contribuyente”.

⁴⁴ Se afirma en concreto, en el párrafo 53, que “... el Tribunal de Justicia ha considerado que no puede excluirse *a priori* que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los gastos realizados en otros Estados miembros”.

Posibilidad esta última que, si bien no la establecía “directa y expresamente” la Directiva 77/799, cabe considerar como una de las grandes aportaciones del TJUE en relación con las distintas *funciones* asignadas al intercambio de información, siendo así que la posibilidad de que sea el propio contribuyente el que aporte los datos necesarios para evitar la situación de discriminación constituye un importante elemento de *garantía de los intereses* del mismo.

Por consiguiente, y del razonamiento seguido por el TJUE en el presente *Asunto*, pensamos que cabe deducir de modo nítido, tal como se viene avanzando, la *función* del intercambio de información tributaria como medio de garantía de la realización de las libertades comunitarias, *más allá* de la consecución de la correcta aplicación de los sistemas tributarios de los Estados Miembros. En efecto, y sin perjuicio de que el Tribunal no deja claro el *criterio* que determina cuándo se debe acudir al cauce de la Directiva 77/799 y cuándo se debe acudir a la petición de información directamente al contribuyente afectado, cuestión a la que aludimos más adelante al hilo de la alusión al principio de proporcionalidad, sí se refiere, sin embargo, claramente a la idea expuesta cuando declara que “aunque, de por sí, la Directiva 77/799 no obliga a ningún Estado miembro a reclamar la ayuda de otro Estado miembro para informarle sobre un hecho cuyos elementos están sujetos en ese otro Estado miembro, dicho primer Estado estará *obligado, en el ámbito de aplicación del artículo 56 CE*, a utilizar las posibilidades que ofrece la referida Directiva para excluir que las actuaciones transfronterizas reciban un trato diferente que el reservado a las actuaciones puramente nacionales”⁴⁵.

Finalmente, el tercer *Asunto* que queríamos traer a estas páginas es el resuelto en la STJCE de 25 de octubre de 2007, Caso *Geurts-Vogten*, C-464/05.

Supuesto en que los hechos, resumidamente expuestos, tienen como premisa la circunstancia de que el Gobierno belga concedía la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las empresas familiares que, emplearan, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, al menos cinco trabajadores en dicho Estado miembro. Siendo el Sr. Vogten ciudadano belga, posee, sin embargo dos empresas familiares en territorio neerlandés (con domicilio social en Maastricht –Países Bajos–), siendo el mismo titular de la mayoría de las participaciones en el momento de su fallecimiento. Pues bien, cumpliéndose los requisitos para la aplicación de la exención contemplada en la normativa belga en relación con la transmisión *mortis causa* de las empresas familiares, concretamente en el artículo 60 del Código del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la misma es *denegada* por no cumplirse uno de los requisitos que dicha disposición establece, cual es que los trabajadores de dichas entidades se encontrasen empleados en la Región Flamenca, en lugar de en territorio neerlandés.

A partir de aquí, y albergando dudas el Tribunal competente acerca de la *compatibilidad* del supuesto mencionado con el Derecho comunitario, se plantea al TJCE la siguiente cuestión prejudicial: ¿Debe interpretarse el Derecho comunitario, en particular los artículos 43 CE y 56 CE, en el sentido de que es incompatible con estos artículos una restricción resultante de una disposición en materia del impuesto sobre sucesiones y donaciones de (...) un Estado miembro (...) que exime al causahabiente del difunto, esto es, al heredero, del impuesto de sucesiones que grava las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo siempre que la sociedad haya empleado un mínimo de cinco trabajadores durante los tres años anteriores al fallecimiento, pero que limita esta exención al supuesto en que se haya empleado a (estos) trabajadores en una zona determinada de este Estado miembro (en particular, la Región flamenca)?” (11).

Situación que conduce al Tribunal de Luxemburgo a afirmar tajantemente que esta norma introduce, para conceder la ventaja fiscal, “una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos basada en el lugar en el que hayan empleado a un determinado número de trabajadores durante un determinado período, discriminación que puede *obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento* de dichos sujetos pasivos”⁴⁶, solicitando, en consecuencia, al gobierno belga la aplicación del mecanismo de intercambio de información de la Directiva 77/799/CEE.

Cuestión, de otro lado, y en relación con la cual, el Gobierno belga aduce distintas razones en favor de la aplicación del distinto tratamiento, tales como el mantenimiento de los puestos de trabajo, la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas o la eficacia de los controles fiscales⁴⁷, los cuales son descartados con escasa motivación por parte del TJCE⁴⁸.

⁴⁵ Apartado 36. La cursiva es nuestra.

⁴⁶ Apartados 21 y 22. La cursiva es nuestra.

⁴⁷ Apartado 26.

⁴⁸ Idea, en relación con la cual, es interesante la opinión vertida por MORENO GONZÁLEZ, S., “STJCE 25.10.2007, *Geurts y Vogten/Beelgische Staat*, As. C-464/05: Impuesto sobre Sucesiones. Libertad de establecimiento y exención de la transmisión *mortis causa* de participaciones en empresas familiares condicionada al empleo de un número de trabajadores en el Estado miembro”, en *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, HERRERA MOLINA, P. M. (Dir.), GARCÍA CARRETERO, B. (Coord.), Instituto de Estudios Fiscales, 2008, pág. 847.

Razones, entre las cuales, debe resaltarse, en lo que interesa al presente estudio, el hecho de que la Directiva 77/799/CEE “no se aplica al ISD”⁴⁹, argumentando, sin embargo, el TJUE que esta circunstancia no puede justificar la denegación absoluta de las ventajas fiscales controvertidas, “ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden sólo cuando los empleos de que se trate cumplen los requisitos establecidos en el Derecho belga” (28).

Supuesto que, como cabe apreciar, continúa la línea de los Asuntos anteriormente expuestos debiendo destacar, en este caso, el hecho de que, siendo la finalidad principal del intercambio de información la garantía de las libertades comunitarias (al mismo tiempo que la lucha y prevención del fraude fiscal), el TJUE *no encuentra obstáculo* alguno a que sea el *propio contribuyente* el que aporte la información necesaria para evitar la situación de discriminación y de vulneración, en consecuencia, de las libertades comunitarias. Y ello, ante la imposibilidad de aplicar la Directiva 77/799, debido a que “no cubre” la petición de datos en relación con el ISD. Posición que si bien continúa la mantenida en otros pronunciamientos nos parece que peca tal vez de escasa motivación echándose de menos, a nuestro juicio, la alusión por parte del Tribunal de Luxemburgo al principio de proporcionalidad.

Principio, en efecto, al que nos parece importante realizar, si bien brevemente, una pequeña referencia debido a su indudable relevancia en relación con las actuaciones de petición de información entre Estados y, en consecuencia, en orden a medir la posibilidad de implementación de dicho mecanismo en relación con el *fin* que se pretende conseguir, y que no es otro, como se viene señalando, que el de realización de las libertades comunitarias.

Principio de proporcionalidad cuya presencia es constante en la jurisprudencia vertida por parte del TJCE en los pronunciamientos objeto de comentario (así como en otros en que se dilucidan controversias de similares características) y que, como es sabido, adquiere un carácter fundamental a la hora de “valorar” las actuaciones de cualquier Administración pública exigiendo que las mismas guarden la debida *coherencia* o *utilidad* con el *fin* perseguido.

Pues bien, sin ánimo de extendernos en este tema (que, por lo demás, es objeto de estudio en otro capítulo de la presente obra) pensamos, siguiendo a Rodríguez-Bereijo León que la importancia del mismo radica, al menos, en dos razones, basadas en el *carácter probatorio de la información* que conduce a que el principio de proporcionalidad resulte “imprescindible como criterio modulador de la actividad probatoria en los procedimientos tributarios”. La primera, se refiere a que es dicho principio el que debe servir de *límite* y *guía* a la actividad investigadora de la Administración tributaria aludiendo, la segunda, al papel desempeñado por el principio de proporcionalidad a la hora de medir “la equivalencia de los riesgos probatorios asignados a través de la distribución de la carga de la prueba”⁵⁰.

Y ello porque, como ha declarado el TJUE, “corresponde a cada Estado miembro apreciar los casos específicos en los que falta la información relativa a las transacciones efectuadas a los sujetos pasivos establecidos en su territorio y decidir si dichos casos requieren la presentación de una solicitud de información a otro Estado miembro”⁵¹ no pudiendo escudarse en “posible inconvenientes administrativos” para justificar la negativa a conceder una exención o beneficio fiscal⁵². Además, y por otra parte, es el principio de proporcionalidad el que debe *guiar* y *limitar*, a su vez, y a nuestro juicio, la *opción* de acudir al sujeto pasivo para que sea él mismo el que aporte la información necesaria, lo cual, como ha afirmado acertadamente Rodríguez-Bereijo León, “representa una diferencia de tratamiento frente a contribuyentes con actividades estrictamente internas”, pudiendo suponer, en consecuencia, “una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias incompatible con el Tratado”⁵³. Razón que *refuerza*, a nuestro juicio, la necesidad de haber sentado un *criterio* claro que determinase la realización de la mencionada opción y que echamos de menos en los pronunciamientos comentados⁵⁴.

⁴⁹ Apartado 28.

⁵⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, cit., pág. 12.

⁵¹ STJUE, de 27 de septiembre de 2007, caso *Twoo International BV*, C-184/05.

⁵² STJUE *Hein Persche*.

⁵³ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, cit., pág. 14.

⁵⁴ Nos parece significativa, en relación con dicha idea, el “proceso argumentativo”, seguido por el TJUE en el *Asunto Persche* en que, por una parte, se afirma la “facultad” de las autoridades tributarias nacionales de acudir al cauce de la Directiva 77/799 en orden a solicitar la información que no pueden obtener por sí mismas (65), mientras que, por otro lado, y al margen de

Consideración, de otro lado, que nos conduce a dejar apuntada la reflexión acerca de si “verdaderamente” la aportación de información por el sujeto titular de la misma (tal como sucede en los casos expuestos más arriba) constituye una manifestación de la *función* que puede desempeñar el intercambio de información tributaria al servicio de los intereses del contribuyente, según se viene manteniendo por parte de la doctrina, tal como se ha apuntado ya.

Dicho con otras palabras, partiendo de que el cauce abierto por la jurisprudencia del TJUE en relación a la posibilidad de aportar los datos por el propio contribuyente constituye, sin lugar a dudas, un modo de garantizar la tutela de los intereses del mismo nos parece cierto, por otra parte, que dicha función puede *matizarse* tanto a partir de la posible *diferencia de posiciones* que existe en estos casos entre residentes y no residentes como desde el punto de vista de que, en todo caso, la aportación de información (sea por parte del Estado requerido, sea por parte del contribuyente) tiene como *finalidad última*, en la jurisprudencia del TJUE, la garantía de las libertades comunitarias. “Matices” a los que debe añadirse, asimismo, la necesidad de una correcta aplicación del principio de proporcionalidad en orden a determinar el cauce que debe seguirse para la obtención de los datos con relevancia tributaria, esto es, la Administración del Estado correspondiente o el sujeto titular de la misma.

Finalmente, nos parece interesante concluir el presente apartado aludiendo, también brevemente, a la cuestión relativa al “papel” desempeñado por el mecanismo de intercambio de información en relación con la protección de las libertades comunitarias y, en concreto, la libertad de circulación de capitales, cuando el Estado “implicado” es uno de los pertenecientes al Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE).

Cuestión para cuyo análisis únicamente nos vamos a detener en dos Sentencias del TJUE.

En primer lugar, la STJCE de 19 de noviembre de 2009, *Comisión/República italiana*, C-540/07, en la que lo que se enjuiciaba es si “el régimen fiscal de los dividendos procedentes de Italia y distribuidos a sociedades domiciliadas en otro Estado miembro o en un Estado parte del Acuerdo EEE era *incompatible con la libre circulación de capitales y con la libertad de establecimiento*” (13). Y ello debido a la existencia de *diferencias entre el régimen fiscal* de los dividendos distribuidos a residentes italianos y el de los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros o en los Estados parte del Acuerdo EEE.

Posible restricción, de otro lado, que *debe valorarse* a la luz del art. 40 del Acuerdo EEE, a cuyo tenor se establece lo siguiente: “*En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las partes contratantes las restricciones a los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros (de las Comunidades Europeas) o en los Estados de la Asociación Española de Libre Comercio, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde hayan invertido los capitales...*”

Motivos, pues, a raíz de los cuales procede considerar, a juicio de la Comisión, “la diferencia entre el régimen fiscal de los dividendos distribuidos a residentes italianos y el de los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros o en los Estados parte del Acuerdo EEE” (40), debiendo resaltar, en este sentido, que uno de los objetivos del EEE “es la máxima realización posible de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el Espacio Económico Europeo (EEE), de modo que el mercado interior realizado en el territorio de la Comunidad se extienda a los Estados de la AELC” (65).

Pues bien, señalado lo anterior, el TJUE se basa, a nuestro modo de ver, en tres razones, al menos, para desestimar el recurso, siendo estas las siguientes.

En primer lugar, parte de la posible *justificación de las restricciones* (según conocida jurisprudencia consolidada), basadas en razones “imperiosas de interés general”, dirigidas a la finalidad de lucha contra el fraude fiscal (68). En segundo término, declara que “...la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación dentro de la Comunidad no puede aplicarse ínte-

declarar la “obligación” de acudir a dicho cauce cuando está en juego la realización de una libertad comunitaria (según se ha apuntado en el texto), se declara que “no puede excluirse *a priori* que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes a las autoridades del Estado miembro de tributación”, indicando más adelante que “nada impide a las autoridades tributarias de que se trate exigir al contribuyente que presente las pruebas que considere necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de deducibilidad de gastos previstos en la normativa de que se trate y, por consiguiente, si procede practicar la deducción solicitada” (53 y 54). Y ello, insistimos, sin ningún criterio claro que justifique *cuándo* cabe acudir a esta vía más que, quizá, la propia “apreciación” de las circunstancias del caso realizada por la autoridad tributaria nacional (65).

gramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y los países terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto” (69). Argumentos a los que añade, en tercer lugar, que “...el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799 no existe entre éstas y las autoridades de un país tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua”. En efecto, no existe ningún mecanismo de intercambio de información de información entre Italia y el Principado de Liechtenstein; y tampoco el CDI, firmado con Islandia y Noruega contienen estipulaciones que establezcan la obligación de intercambio de datos) (71).

Razonamientos que, correctamente engarzados, conducen, en efecto, a decidir al Tribunal que la legislación italiana controvertida debe considerarse “justificada” en relación a los Estados parte en el Acuerdo EEE “por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal y adecuada para garantizar el objetivo perseguido sin excederse de lo necesario para alcanzarlo”⁵⁵.

Afirmación, pues, que, a nuestro modo de ver, no es sino el resultado de entender que, al no existir ningún medio de intercambio de información entre los Estados en litigio, no siendo aplicable, como sabemos, a los Estados del EEE la Directiva 77/799 (vigente en aquel momento), circunstancia en que radica la diferencia a que se alude en relación con “el marco de cooperación”, resulta *justificada* la diferencia de trato mencionada. En otros términos, y trayendo de nuevo a estas páginas las ideas expuestas más arriba, en el presente *Asunto* el mecanismo de *intercambio de información no puede actuar como garantía de las libertades comunitarias* por la sencilla razón de que no es aplicable.

La segunda Sentencia a que nos proponíamos aludir es la STJCE de 11 de junio de 2009, caso *Comisión/Países Bajos*, C- 521/07.

Supuesto en que el Tribunal entra a valorar si la legislación neerlandesa crea una *discriminación* entre el tratamiento fiscal de los dividendos pagados a una sociedad establecida en los Países Bajos o en otro Estado miembro de la Comunidad y el de los dividendos abonados a una sociedad establecida en Islandia o en Noruega. Situación de que deduce el Tribunal de Luxemburgo, en línea de principio, que nos encontramos ante una discriminación que “...*menoscaba el principio de libre circulación de capitales*, puesto que tiene como efecto que a las sociedades establecidas en Islandia o Noruega les resulte menos ventajoso invertir en sociedades neerlandesas que a las establecidas en los Países Bajos o en otros Estados miembros de la Comunidad” (17).

Pues bien, del mismo modo que en el *Asunto* anterior, el Tribunal entiende que la normativa cuestionada “sólo puede considerarse compatible con el Derecho comunitario y, como consecuencia, con el Acuerdo EEE, si la diferencia de trato que implica afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por razones imperiosas de interés general”⁵⁶.

De este modo, y declarando que las situaciones tributarias son “objetivamente comparables”, se afirma, el mismo tiempo, que no existen razones imperiosas de interés general en orden a la lucha contra el fraude fiscal, dado que, aunque no es aplicable la Directiva 77/799/CEE, según se indicaba más arriba, sí existen entre Bélgica y los Estados del EEE, a *diferencia* de lo que sucedía en el caso anterior, Convenios bilaterales que “son jurídicamente vinculantes para dichos Estados” (30).

Por ello, prosigue el Tribunal, y aun cuando sea más difícil obtener el cumplimiento de las obligaciones de Derecho internacional que hacer que se cumplan, en el marco de la Comunidad, las obligaciones que se derivan del Derecho comunitario, eso no significa que dichos convenios sean irrelevantes en el contexto de la respuesta a la pregunta de si la discriminación realizada respecto de las sociedades islandesas y noruegas es proporcionada al objetivo que se persigue, a saber, la recaudación del impuesto sobre los dividendos.

Posición del Tribunal, en consecuencia, que se inserta, a nuestro juicio, en el marco de un *modelo de cooperación en materia de intercambio de información de contornos cada vez más amplios* en coherencia con la proyección que en este sentido parece manifestar el nuevo clima de cooperación internacional⁵⁷.

⁵⁵ Apartado 72.

⁵⁶ Apartado 20.

⁵⁷ *Vid.* en relación con esta idea, MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y mas efectivo intercambio automático de información”, *Crónica Tributaria*, núm. 146, 2013, pág. 219.

4. ALGUNAS REFLEXIONES

Señalado lo anterior, y a modo de “conclusión” o reflexión, más bien, en relación con las ideas expuestas, creemos de *enorme relevancia* volver a *destacar la importante labor* que continuamente viene realizando el TJUE en cuanto “constructor” del Derecho comunitario y, en lo que a nosotros nos interesa, en referencia a la *interpretación* del mecanismo de intercambio de información tributaria entre EEMM.

Interpretación, en efecto, que, “va más allá” de lo establecido en la normativa que regula el intercambio de datos entre Estados en el seno de la UE, en el sentido de que, a nuestro modo de ver, y a partir de una *interpretación teleológica* de dicho instrumento dentro del contexto del mercado único y sus exigencias, la misma sitúa el *correcto funcionamiento del mercado único en fundamento auténtico* del mecanismo mencionado.

Afirmación que debe ser entendida correctamente en el sentido de que somos *conscientes*, tal y como ha quedado más arriba indicado, de que dicha “finalidad” se encontraba ya probablemente en la mente del “legislador” comunitario si bien, y aquí radica, a nuestro juicio, la *aportación* llevada a cabo por el TJUE, la misma parece entenderse por aquél como un *mecanismo* “limitado” a atajar el fraude fiscal que se produce a nivel comunitario, mientras que el Tribunal de Luxemburgo ha entendido, yendo *más allá* de la construcción anterior, que la correcta aplicación del tributo no puede considerarse como el *fundamento último* de la regulación comunitaria de la asistencia siendo, más bien, el *carácter basilar de los tributos en el funcionamiento del mercado único* lo que, en definitiva, *justifica la existencia de la normativa comunitaria en esta materia*. Fundamento que *no es obstáculo*, por otra parte, para que el intercambio de información tributaria entre EEMM cumpla (*y deba cumplir*), en el seno de la UE, el resto de objetivos que también pretenden garantizarse a través del mismo, y de los que sucintamente se ha dado cuenta en el presente trabajo.

Nos encontramos de nuevo, en definitiva, ante construcciones derivadas de la jurisprudencia del TJUE que van “más allá” de lo previsto en las propias normas comunitarias, realizada, en el presente supuesto, con el objetivo de conseguir una mayor protección de los fines comunitarios⁵⁸.

Idea en cuyo seno cobra sentido, asimismo, y dentro de otro de los bloques de ideas analizados en el presente trabajo, la afirmación realizada por De La Hucha Celador en el sentido de que “la armonización y la aproximación de legislaciones no constituyen un fin en sí mismas de la Unión Europea, sino un mecanismo o instrumento para la remoción de los obstáculos que se opongan a la consecución del mercado interior⁵⁹”, lo que no obsta para que seamos conscientes de que cuando la evasión fiscal tiene lugar más allá de las fronteras de los Estados, es precisa la *colaboración armonizada* entre los Estados que componen la UE si lo que se persigue lograr es una lucha eficaz frente a la misma y, por ende, y en coherencia con todo lo expuesto, de las libertades comunitarias⁶⁰.

Intercambio de información que, en cuanto garantía de las libertades comunitarias, también ha sido utilizado por el TJUE como argumento interpretativo en orden a *ampliar* la colaboración entre EEMM y Estados pertenecientes al EEE. Posición de la que se deduce una aprehensión de las posibilidades que ofrece dicho instrumento, otorgándole contornos cada vez más amplios.

⁵⁸ Vid. FORNIELES GIL, A., “Prohibiciones de discriminación y restricción a las libertades comunitarias: aproximación desde los procedimientos tributarios españoles”, cit., pág. 199.

⁵⁹ DE LA HUCHA CELADOR, F., “La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el Sistema Tributario Español”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 82, 2004, pág.1.

⁶⁰ Idea que ilustran sobradamente las palabras de DI PIETRO, A., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARIN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, cit., págs. 19 y 20 con las que señala que “[l]as informaciones asumidas en el circuito comunitario están exclusivamente dirigidas a las administraciones nacionales; sirven para hacer más eficiente la acción administrativa de control, asumen una importancia creciente a medida que se *desarrolla el mercado único* y la deslocalización que le acompaña.

Por otro lado, los procedimientos y los actos nacionales, más numerosos y eficaces por la información obtenida del circuito comunitario, pueden realizar en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, no sólo el objetivo nacional de aumentar o recuperar ingresos tributarios, sino también el objetivo comunitario de evitar alteraciones competitivas por el beneficio indebido de la evasión fiscal”.

BIBLIOGRAFÍA

- AUJEAN, M. (2006): “Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 129.
- BORREGO SANTIAGO, M. (2012): “Los acuerdos de intercambio de información en España”, IEF, *Cuadernos de Formación*, 5/2012.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M. D. (2002): “Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos directos e IVA)”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 23/2002.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2000): “El intercambio de información entre Administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 258.
- CALVO VERGEZ, J. (2002): “El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho Internacional Tributario: algunas consideraciones”, *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 10.
- CAYON GALIARDO, A. (1997): “Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. (2004): “La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el Sistema Tributario Español”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 82.
- DELGADO PACHECO, A. (1990): “La asistencia mutua entre Administraciones tributarias”, *Revista Impuestos*.
- DI PIETRO, A. (2006): Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. (2006): *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- (2007): *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Ed. Atelier, Barcelona.
- FORNIELES GIL, A. (2010): “Prohibiciones de discriminación y restricción a las libertades comunitarias: aproximación desde los procedimientos tributarios españoles”, en *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, FERNÁNDEZ MARÍN, F., (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2006): Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- MARCHESSOU, P. (2010): “Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente”, en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona.
- MARTÍNEZ GINER, F. (2008): *La tutela del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Ed. Iustel, Madrid.
- MELLADO RUIZ, L. (2010): “Los principios comunitarios de eficacia directa y primacía frente a la funcionalidad del principio de autonomía procedimental: proceso de convergencia y estatuto de ciuda-

- danía”, en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona.
- MONDINI, A. (2010): “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en el procedimiento de aplicación de los tributos?”, en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2008): “STJCE 25.10.2007, *Geurts y Vogten/Beelgische Staat*, As. C-464/05: Impuesto sobre Sucesiones. Libertad de establecimiento y exención de la transmisión *mortis causa* de participaciones en empresas familiares condicionada al empleo de un número de trabajadores en el Estado miembro”, HERRERA MOLINA, P. M. (Dir.), GARCÍA CARRETERO, B. (Coord.), Instituto de Estudios Fiscales.
- (2013): “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y mas efectivo intercambio automático de información”, *Crónica Tributaria*, núm. 146.
- PÉREZ RODILLA, G. (2001): “La colaboración de las Administraciones fiscales en el ámbito de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), IEF, Madrid.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2012): “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, *InDret*, núm. 3/2012.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2011): “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección futura*, COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.); PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (Coords.), Ed. Aranzadi, Thomson-Reuters, Cizur Menor, Navarra.
- (2011): *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Ed. Bosch, Barcelona.
- SOLER ROCH, M. T. (2008): Prólogo al libro de MARTINEZ GINER *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Ed. Iustel, Madrid.

Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación de los tributos en la Unión Europea y en el ámbito internacional

CARMEN URIOL EGIDO

(Universitat de València y Universidad Europea de Valencia)

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA UNIÓN EUROPEA. 3. LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.

1. INTRODUCCIÓN

La trascendencia de un adecuado régimen de medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo ha tenido un reflejo normativo en el ámbito comunitario e internacional; concretamente, en materia de asistencia entre Estados a la hora de proceder a la recaudación de sus tributos.

Es crucial, en este sentido, el impulso dado por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas¹ (en adelante Directiva 2010/24/UE), que señala lo siguiente en sus Considerandos: “Habida cuenta de la creciente movilidad observada en el mercado interior, y de las restricciones impuestas por el Tratado o por otras disposiciones legales en cuanto a las garantías que pueden exigirse a los contribuyentes no establecidos en el territorio nacional, deben ampliarse las posibilidades de solicitar la aplicación de medidas de cobro o de medidas cautelares en otro Estado miembro. Dado que la antigüedad del crédito constituye un factor determinante, resulta oportuno que los Estados miembros puedan solicitar asistencia mutua, aun cuando no se hayan agotado por completo los medios de cobro nacionales, por ejemplo en los casos en que el recurso a tales procedimientos en el Estado miembro requirente suscitara dificultades desproporcionadas”.

El art. 1 de la Directiva 2010/24/UE contempla, como objeto de la misma, “las normas con arreglo a las cuales los Estados miembros deberán prestar asistencia, para el cobro, en un Estado miembro, de todo crédito contemplado en el artículo 2 que haya originado en otro Estado miembro”. Añadiendo, el art. 2 de la Directiva que se aplicará, entre otros, al “conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión”.

En este sentido, conviene destacar que la nueva Directiva ha reforzado significativamente el ámbito de colaboración entre los Estados miembros². Hasta este momento, la asistencia mutua comunitaria

¹ Sobre el tema *vid.* DE MIGUEL CANUTO, E.: “La cooperación entre Administraciones tributarias en materia de recaudación: Análisis de la Directiva 2010/24/UE”, en AA.VV. (dir. por COLLADO YURRITA, M. A.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 279 y ss. y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE”, *Técnica Tributaria*, n.º 97, 2012, pp. 99 y ss.

² La nueva Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, que entró en vigor el 1 de enero de 2012,

no afectaba a todos los tributos de los Estados, sino únicamente a determinados créditos; los cuales, además, debían superar una determinada cuantía –mil quinientos euros–³, debiendo haber agotado el Estado requirente todas las vías para lograr el cobro de la deuda conforme a su ordenamiento interno⁴.

No obstante, y a pesar de tales limitaciones, la existencia de la anterior Directiva 2058/55/CE en el ámbito comunitario ya era reveladora del protagonismo que estaba adquiriendo un adecuado sistema de medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de la deuda tributaria con el que lograr una correcta satisfacción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y, además, como se indicaba en sus Considerandos, de este modo, se daba respuesta “a la amenaza que plantea a los intereses financieros de la Comunidad y los Estados miembros y al mercado interior el avance del fraude, a fin de lograr una mayor garantía de competitividad y neutralidad fiscal de este último”. No en vano, la Resolución del TEAC de 25 de enero de 1995 precisó, en este sentido, y referida a la Directiva 2058/55/CE, que “la normativa en vigor contempla no sólo la asistencia mutua en materia de cobro sino también la posibilidad de adopción de medidas cautelares dentro de tal ámbito, lo cual es lógico pues éstas no son sino un mecanismo tendente a conseguir aquél”⁵.

La envergadura de las diferentes previsiones contenidas en la Directiva 2010/24/UE ha supuesto la modificación de la LGT por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, y de sus Reglamentos de desarrollo por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

En efecto, tal y como se indica en el Preámbulo del Real Decreto-Ley 20/2011, con una deficiente redacción, y refiriéndose a la Disposición Final Primera, “la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, introduce varios cambios importantes en el ámbito de la asistencia mutua. La entidad de estos cambios justifica la transposición de la citada Directiva a través de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de manera que, habida cuenta de su carácter codificador, en ella se incorporen todas aquellas normas necesarias para regular la asistencia mutua”.

A diferencia de cuanto ocurría con la anterior regulación, la nueva Directiva se transpone con una modificación de la LGT, que también afectará al art. 81 de la LGT, en materia de medidas cautelares, añadiéndose un nuevo párrafo a dicho precepto – el art. 81.2–, como tendremos ocasión de comprobar.

amplía su ámbito objetivo al ser aplicable, tal y como establece el artículo 2, al “conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión”.

Esta Directiva deroga a la anterior Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, que, a su vez, estaba desarrollada por el Real Decreto 704/2002, de 19 de julio, por el que se incorporan las modificaciones de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación, y por la Orden Hac/2324/2003, de 31 de julio, por la que se establecen normas detalladas para la aplicación de las disposiciones referentes a asistencia mutua en materia de recaudación, en desarrollo del Real Decreto 704/2002, de 19 de julio.

³ El art. 6 del Real Decreto 704/2002 disponía: “2. No se admitirán solicitudes de asistencia cuando la cuantía del crédito o de los créditos sea inferior a 1.500 euros o su contravalor en la moneda nacional”.

⁴ El art. 20 del Real Decreto 704/2002 establecía: “Artículo 20. Requisitos del crédito.

Sólo se podrá formular una petición de cobro:

a) Si el crédito o el título que permita su ejecución no hubieran sido impugnados en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente, salvo en el caso en que se aplique lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 26 siguiente.

b) Cuando se hayan puesto en práctica, en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente, los procedimientos de cobro pertinentes sobre la base del título mencionado en el artículo 18, y mediante las medidas tomadas no se lograra el pago íntegro del crédito.”

⁵ Resolución del TEAC de 25 de enero de 1995 (JT 1995/312), considerando 6.º.

2. LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA UNIÓN EUROPEA

El art. 81 de la LGT regula la posibilidad de adoptar medidas cautelares de carácter provisional en los procedimientos de aplicación del tributo, cuando existan indicios racionales de que su cobro vaya a ser frustrado o gravemente dificultado. En este sentido, y tras la modificación de dicho precepto por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, no será necesario que exista, siquiera, una propuesta de liquidación en dichos procedimientos de aplicación del tributo, sino que únicamente deberá acreditarse de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos legalmente establecidos⁶.

Se trata, por tanto, de una garantía del crédito tributario, en un sentido amplio del término, que, en aras de una efectiva realización del deber constitucional de contribuir establecido en el art. 31 de la CE, pretende evitar el largo y costoso procedimiento que supone la ejecución de la deuda tributaria en el seno de un procedimiento de apremio cuando existen indicios suficientes de que su cobro va a ser frustrado o dificultado por el obligado tributario. Por ese motivo, se faculta a la Administración a adoptar determinadas medidas cautelares tendentes a asegurar el cobro de dicha deuda, siempre que, eso sí, las mismas sean proporcionadas al daño que se pretende evitar y que no produzcan un perjuicio de difícil o imposible reparación (art. 81.3 de la LGT)⁷.

Podría pensarse, en un primer momento, que, dado que la asistencia en materia de recaudación prevista por la Directiva 2010/24/UE, está, con carácter general, circunscrita a la existencia de un título ejecutivo o instrumento de ejecución –como acertadamente destacó De Miguel Canuto⁸–, las medidas cautelares reguladas en el art. 81 de la LGT quedarían fuera del ámbito de la asistencia mutua.

En efecto, si una deuda tributaria es ejecutiva es porque la misma ha sido liquidada y no ha sido recurrida. En este caso, no es posible adoptar medidas cautelares del art. 81 de la LGT, sino que lo que procedería sería la exigencia de garantías para otorgar la suspensión o la adopción de medidas cautelares consistentes en la suspensión de la ejecución; medidas de naturaleza también cautelar, pero cuyo fundamento es bien diferente, ya que las mismas tienen como finalidad neutralizar los efectos del privilegio de la autotutela ejecutiva de la Administración ante la existencia de *fumus boni iuris* suficiente a favor del obligado tributario.

Por el contrario, las medidas cautelares del art. 81 de la LGT –medidas dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo– tienen lugar en un momento bien diferente, cual es el momento anterior a la liquidación de la deuda tributaria, ya que, una vez liquidada la deuda, procede su recaudación, pudiéndose, a partir de este momento, ejercitar cuantas potestades tiene atribuidas la Administración tributaria; entre las cuales se encuentran otro tipo de medidas, denominadas por la LGT también “cautelares” (art. 162.1 LGT⁹), pero cuya naturaleza es claramente ejecutiva.

Una lectura detenida del art. 16.1 de la Directiva 2010/24/UE nos permite, sin embargo, llegar a una conclusión diferente.

En efecto, según dicho precepto, a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares para garantizar el cobro, siempre que lo permita su legislación nacional y con

⁶ Dispone el art. 81.5 de la LGT lo siguiente: “Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3”.

⁷ El art. 81.3 de la LGT dispone: “Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.

⁸ Cfr. DE MIGUEL CANUTO, E.: ..., *op. cit.*, p. 290.

⁹ Art. 162 de la LGT: “1. Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta Ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta Ley”.

arreglo a sus prácticas administrativas, cuando el “crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente”¹⁰; y si el crédito no está sujeto a un instrumento que permita su ejecución es porque el mismo aún no es exigible, por no ser líquido, momento en el cual, como ya hemos señalado, es cuando entran en juego las medidas cautelares del art. 81 de la LGT.

En este sentido, y para hacer realidad tal previsión, el art. 81.2 de la LGT, introducido por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público para transponer la Directiva 2010/24/UE, dispone lo siguiente: “Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española”.

Por tanto, según lo dispuesto en el art. 16 de la Directiva 2010/24/UE y en el art. 81.2 de la LGT, el Estado español deberá adoptar, a petición de otro Estado miembro de la Unión Europea, medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria de este otro Estado, y, consiguientemente, el Estado español podrá solicitar a otro Estado miembro que adopte las medidas cautelares para asegurar el cobro de una deuda tributaria española¹¹. En estos supuestos, la Directiva exige una equivalencia de normativas en el Estado requerido y en el Estado solicitante, como acertadamente subraya De Miguel Canuto¹².

En este sentido, y por lo que respecta a la Administración tributaria española, la equivalencia de normativas exigirá, a nuestro juicio, la concurrencia de los requisitos del *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho, del *periculum in mora* o peligro de mora procesal, y del principio de proporcionalidad. De no concurrir todos ellos, la Administración no debería adoptar, a nuestro juicio, medida cautelar alguna a instancia de otro Estado.

Se puede entender que la equivalencia de normativas se refiere exclusivamente a los presupuestos habilitantes para la adopción de medidas cautelares, al disponer el artículo 16 de la Directiva: “siem-

¹⁰ Artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas dispone lo siguiente: “Artículo 16. Solicitud de medidas cautelares:

1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.

El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Este documento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado miembro.

2. La solicitud de medidas cautelares podrá ir acompañada de otros documentos referentes al crédito y expedidos en el Estado miembro requirente”.

La D.A. tercera del RGR dispone: “La asistencia mutua en materia de recaudación se regirá por lo dispuesto en su normativa específica”. Por su parte el art. 5.1 del RGR establece al respecto lo siguiente: “1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria se encargará de la recaudación de los recursos de naturaleza pública de otras Administraciones públicas nacionales distintas de las previstas en los artículos 7 y 8 cuando dicha gestión se le encomiende en virtud de ley o convenio”.

¹¹ Sobre el tema, *vid.* GRAU RUIZ, A.: “La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación”, *Crónica Tributaria*, n.º 80, 1996, pp. 135 y ss., aunque referido a la regulación anterior contenida en la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana. Dicha Directiva se aplicó también al IVA y los impuestos especiales en virtud de sendas modificaciones efectuadas por las Directivas 79/1071/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979 y 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992.

Vid. también CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 343, 2011, pp. 49 y ss., MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “La nueva asistencia mutua en el ámbito de la recaudación. Directiva 2010/24 del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas”, *OL: Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, n.º 27, 2010, pp. 4 y ss. y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE”..., *op. cit.*

¹² DE MIGUEL CANUTO, E.: “La cooperación entre Administraciones tributarias en materia de recaudación: Análisis de la Directiva 2010/24/UE”..., *op. cit.*, p. 290.

pre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y a las prácticas administrativas del Estado miembro requirente”, con lo que sería posible adoptar, en España, medidas cautelares diferentes a las previstas en el art. 81 de la LGT, siempre que los presupuestos fuesen coincidentes y se respetase el principio de proporcionalidad.

Nada establece el artículo 16 de la Directiva sobre extremos tan importantes como su notificación, su duración máxima, su levantamiento o su conversión en embargos en un posible procedimiento de apremio; cuestiones todas éstas en las que puede existir divergencias entre la normativa del Estado requirente y la española.

Imaginemos, por ejemplo, que las medidas cautelares en nuestro ordenamiento tienen una duración máxima de seis meses, prorrogables por otros seis como máximo, mientras que en el Estado requirente una medida cautelar únicamente pueda tener una duración máxima de tres meses. Del artículo 16.1 de la Directiva parece desprenderse que, adoptadas las medidas cautelares por la Administración tributaria española, ésta se regirá por su propia normativa, ya que dispone que la autoridad requerida adoptará medidas cautelares “siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas”. Estas cuestiones deberían estar mejor precisadas y quizás ahora, más que nunca, sea necesario plantearse la elaboración de un estatuto del contribuyente a nivel internacional, como ya reclamase García Prats¹³.

El art. 16.1 párrafo segundo y el art. 16.2 de la Directiva 2010/24/UE añaden que el documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Igualmente, la solicitud de medidas cautelares podrá ir acompañada de otros documentos referentes al crédito y expedidos en el Estado miembro requirente.

Se puede entender que el documento al que se refiere el citado art. 16 de la Directiva se trata del acto por el que se adopta la medida cautelar en el Estado requirente. Este documento tiene, a nuestro juicio, una gran importancia, porque es el que permitirá, en su caso, a la Administración tributaria española, realizar ese análisis de equivalencia de normativas, debiendo, en caso afirmativo, adoptar la medida cautelar, pues tal documento, como ya hemos señalado, tendrá un efecto directo –como precisan el propio artículo 16.2 de la Directiva y el art. 81.2 de la LGT: “no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española”–.

No se trata éste del único supuesto previsto de adopción de medidas cautelares en el Estado requerido. También es necesario hacer referencia, en este momento, al nuevo art. 177 terdieces.3 de la LGT, introducido así mismo por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, que ha añadido un nuevo Capítulo VI (artículos 177 bis a 177 quaterdieces) rubricado “Asistencia mutua”, al Título III de la LGT.

Para su adecuada comprensión es necesario conocer, con carácter general, que ante la existencia de un “instrumento de ejecución” –asimilable a la providencia de apremio–¹⁴, el Estado requerido –en este caso, el Estado español– deberá proceder a su recaudación, salvo que sea pertinente la suspensión de dicho procedimiento, de acuerdo con lo establecido en el art. 177 terdieces de la LGT¹⁵;

¹³ GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”..., *op. cit.*, p. 118.

¹⁴ Así lo establece el artículo 177.2 nonies de la LGT “El instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio. En particular, será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio a la que se refiere el artículo 167.2 de esta Ley para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.”

¹⁵ Dispone el art. 177 terdieces de la LGT lo siguiente: “1. Se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo.

No obstante lo anterior, dicha suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución.

2. Cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, la suspensión referida en el apartado anterior se entenderá producida solo respecto de la parte afectada por la impugnación, pudiéndose continuar con la ejecución de la parte no afectada.

3. Salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, también se suspenderá el procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales intervinientes en dicha asistencia hubieran

esto es, que dicho acto se encuentre recurrido (salvo que sea posible instar el cobro del crédito, de acuerdo con la normativa del Estado requirente y requerido, a pesar de estar pendiente la resolución de un litigio respecto del mismo, tal y como prevé el artículo 14.4 párrafo tercero de la Directiva)¹⁶.

También se prevé la suspensión del procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados que intervienen en la asistencia hubieran iniciado un procedimiento amistoso que pudiera afectar al crédito respecto del cual hubieran solicitado la asistencia (artículo 177 terdecies.3 de la LGT).

En estos dos supuestos, en los que está prevista la suspensión del procedimiento de recaudación, el artículo 177 terdecies.3 in fine de la LGT prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de la LGT¹⁷. Interesa destacar, en este caso, que, a diferencia de la estricta solicitud de adopción de medidas cautelares contemplada en el artículo 81.2 de la LGT, la medida cautelar puede adoptarse no sólo a petición del Estado requirente, sino también a instancia del Estado requerido, sin necesidad de petición previa – De Miguel Canuto¹⁸–.

La remisión que el art. 177 terdecies.3 realiza al art. 81.2 de la LGT es, a nuestro juicio, errónea, ya que las medidas cautelares que proceden en este supuesto son bien diferentes. Nos encontramos ante una suspensión cautelar de la ejecución del acto, de modo que, en estos casos, lo que procedería sería la exigencia de una contra cautela o constitución de garantías para suspender dicha ejecución, al no poder apreciarse *fumus boni iuris* suficiente a favor del contribuyente que justificase dicha suspensión de la ejecución de la deuda tributaria en tanto se sustancian tales procedimientos.

3. LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DEL TRIBUTO EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

Cuanto acabamos de afirmar en el ámbito comunitario, está ocurriendo en el panorama internacional, pues, como afirmase García Prats, “debe destacarse la progresiva inclusión de cláusulas específicas de asistencia para la recaudación en los Convenios de doble imposición, fundamentalmente en los convenios firmados a partir de la década de los noventa”¹⁹.

En este sentido, el Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 1988 –en vigor para España desde el 1 de diciembre de 2010²⁰–, contiene una expresa referencia, en su artículo 12, a las medidas cautelares (denominadas “precautorias” en la traducción no oficial facilitada por la propia OCDE), de modo que un Estado requerido deberá adoptar medidas cautelares cuando así lo solicite el Estado requirente dirigidas a asegurar el cobro de sus

iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. La suspensión surtirá efectos hasta que concluya dicho procedimiento, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución. No obstante lo anterior, se podrán adoptar las medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de esta Ley”.

¹⁶ Dispone el art. 14.4 párrafo tercero lo siguiente: “La autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas vigentes en su propio Estado miembro requirente, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan. Toda solicitud en tal sentido deberá motivarse. Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido”.

¹⁷ Así está previsto además en el artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

¹⁸ DE MIGUEL CANUTO, E.: “La cooperación entre Administraciones tributarias en materia de recaudación: Análisis de la Directiva 2010/24/UE”..., *op. cit.*, p. 290.

¹⁹ Cfr. GARCÍA PRATS, F.A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 101, 2001, p. 118.

²⁰ Este convenio ha entrado en vigor para España el 1 de diciembre de 2010, tal y como dispuso el artículo 28.3 del Instrumento de Ratificación del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 firmado por España el 3 de noviembre de 2010 (BOE de 8 de noviembre de 2010). Hasta el momento han firmado este Convenio los siguientes países: Azerbaiyán, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, Finlandia, Francia, Georgia, India, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Méjico, Moldavia, Países Bajos, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovenia, España, Suecia, Ucrania, Reino Unido y Estados Unidos de América.

deudas tributarias²¹. Este Convenio ha sido enmendado en el año 2010, entrando en vigor el Protocolo de Enmienda el 1 de junio de 2011²².

Del nuevo Informe Explicativo del Convenio parece deducirse que la impugnación del crédito no es óbice para la solicitud de adopción de medidas cautelares, pudiéndose adoptar medidas cautelares aún cuando no sea posible solicitar asistencia en el cobro, enumerándose medidas tales como el embargo o el congelamiento de activos del contribuyente, exigiéndose, como garantía, la liquidación del tributo previa, aunque sea provisional o parcial (en la traducción no oficial se alude a que “el monto del impuesto sea determinado de antemano”).

Tras la modificación por Protocolo en 2010, se suprime el artículo 19 del Convenio, que contenía la regla del agotamiento previo del procedimiento ejecutivo en el Estado solicitante, salvo que el recurso a dichos medios resultase desproporcionado²³; previsión que ya García Prats había cuestionado, al suponer una pérdida de efectividad en la solicitud de adopción de una medida cautelar, no siendo acorde con la naturaleza y finalidad que la misma persigue²⁴.

Siguen sin especificarse el tipo de medidas cautelares que pueden ser adoptadas por parte del Estado requerido. En este sentido, como ha afirmado García Prats, “en ausencia de una formulación del estatuto del contribuyente a nivel internacional, consideramos que la aplicación estricta de la regla de reciprocidad constituye la mejor garantía para la salvaguarda de los intereses de los particulares frente a la adopción de medidas ejecutivas de carácter provisional y transitorio”²⁵.

No solo el Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 1988 contiene mención expresa a las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria.

Es necesario también hacer referencia al artículo 27 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, introducido en la actualización del Convenio del año 2003 y que ha supuesto la consolidación de la asistencia recaudatoria en el ámbito internacional²⁶. Concretamente, en su apartado 4 se hace referencia a la solicitud de adopción de medidas cautelares²⁷. Como puede comprobarse, es posible, por tanto, a partir de ese momento, que el Estado español, si así lo prevén sus Convenios de doble imposición, deba adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de las deudas tributarias de otros Estados con los que hayan suscrito tales Convenios. O la inversa, el Estado español podrá solicitar la adopción de medidas cautelares en otro Estado para asegurar el cobro de sus deudas tributarias si así lo ha previsto en el Convenio de doble imposición suscrito con tal Estado.

Para algunos autores, se trata de la reforma con mayor entidad del Modelo de Convenio de los últimos tiempos, aunque, tal y como explican los Comentarios al mismo, la cláusula sobre asistencia mutua úni-

²¹ Artículo 12 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal: “Artículo 12. Medidas precautorias. Previa solicitud del Estado requirente, el Estado requerido deberá, con el fin de obtener el cobro de un monto de impuesto, tomar medidas precautorias aun en el caso de que el crédito haya sido impugnado o no esté sujeto a un instrumento que permita su exigibilidad”.

²² Puede consultarse el Convenio sobre asistencia mutua en materia fiscal y el Texto del Informe explicativo revisado del Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendado por Protocolo en las siguientes direcciones (se trata de versiones en español no oficiales suministradas por la OCDE): <http://www.oecd.org/dataoecd/0/26/48980698.pdf> y <http://www.oecd.org/dataoecd/22/1/48462535.pdf>.

²³ Artículo 19 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal: “Artículo 19. Posibilidad de denegar una solicitud. El Estado requirente no estará obligado a conceder una solicitud si el Estado requerido no ha hecho uso de todos los medios de que disponga en su propio territorio, salvo en el caso de que el recurso a dichos medios suscitate dificultades desproporcionadas.”

²⁴ Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”..., *op. cit.*, p. 116.

²⁵ *Ídem*, p. 118.

²⁶ Artículo 27.1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE: “1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article”.

²⁷ Artículo 27.4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE: “4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.”

camente ha de incluirse en el convenio bilateral cuando los Estados parte se muestren de acuerdo en extender la asistencia administrativa ejecutiva, teniendo en cuenta la similitud de los estándares de protección de los derechos de los contribuyentes, el beneficio mutuo de la cláusula, la capacidad de las Administraciones o la intensidad de las relaciones comerciales²⁸. De hecho, en los Comentarios al apartado, se advierte a los Estados contratantes que podrán convenir la inclusión de esta modalidad de asistencia siempre que prevean esta modalidad en su legislación interna, de modo que cabría la restricción de la adopción de medidas cautelares en función de las posibilidades reales conforme a la normativa nacional, e incluso sería posible la no inclusión de este apartado en el Convenio.

²⁸ Vid. RIBES RIBES, A.: "Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria", *REDF*, n.º 138, 2008, p. 263.