

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

# LA ADAPTACIÓN DE LA REGULACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO GENERAL AL ORDENAMIENTO COMUNITARIO



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y HACIENDA

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DE LA ADAPTACIÓN  
DEL DERECHO TRIBUTARIO AL COMUNITARIO

JUNIO 2011



**INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**LA ADAPTACIÓN DE LA REGULACIÓN  
DEL DERECHO TRIBUTARIO GENERAL  
AL ORDENAMIENTO COMUNITARIO**

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DE LA ADAPTACIÓN  
DEL DERECHO TRIBUTARIO AL COMUNITARIO

**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS  
JUNIO 2011**

© Instituto de Estudios Fiscales (2011)

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

Diseño de portada: Miguel Ángel Aguilar Martín (IEF).

Catálogo general de publicaciones oficiales

<http://publicacionesoficiales.boe.es>

<http://www.060.es>

ISBN: 978-84-8008-338-6

NIPO: 602-11-019-1

Edita: Instituto de Estudios Fiscales

Avda. Cardenal Herrera Oria, 378.

C.P. 28035 Madrid (España)

Tel.: 91 339 54 28 - Fax: 91 339 87 20

Maquetación: Solana e Hijos, A.G., S.A.U. - San Alfonso, 26 - La Fortuna (Leganés) Madrid

<http://www.ief.es>

# ÍNDICE

	<i>Páginas</i>
PRESENTACIÓN .....	11
CAPÍTULO I. ELABORACIÓN DE NORMAS: CONTROL DE AJUSTE A LAS DIRECTRICES COMUNITARIAS Y TRANSPOSICIÓN	
1. Introducción .....	15
2. Fase ascendente .....	18
2.1. Participación activa en la propuesta y elaboración de proyectos de normas comunitarias .....	18
2.2. Coordinación con las Comunidades Autónomas .....	19
2.3. Dictámenes por parte de órganos consultivos .....	23
2.4. Participación pública .....	25
2.5. Estudios de Impacto Económico y Jurídico .....	26
3. Fase descendente: transposición .....	26
3.1. Necesaria conexión con la «fase ascendente» .....	26
3.2. Organización administrativa .....	28
3.2.1. Administración central .....	28
3.2.2. Comunidades Autónomas .....	29
3.3. Procedimiento .....	32
3.4. Programa de transposición .....	32
3.5. Documentos .....	33
3.5.1. En la esfera interna .....	33
3.5.2. En las relaciones con las instituciones comunitarias .....	35
3.6. Aspectos técnicos de la transposición .....	37
3.6.1. El equipo de transposición .....	37
3.6.2. Alcance de la transposición .....	39
3.6.3. Determinación de la norma de transposición .....	40
3.7. Redacción de la norma de transposición .....	42
3.8. Otras cuestiones .....	43
4. Fase de control .....	45
4.1. Objeto y necesidad .....	45
4.2. Personación de los procesos ante el Tribunal de Justicia relativos a otros Estados miembros .....	45
4.3. Reacción normativa ante las sentencias del Tribunal de Justicia relativas a normas análogas a las vigentes en España .....	47
4.4. Reacción ante las cartas de emplazamiento y los procedimientos de infracción iniciados por la Comisión Europea .....	48
5. Conclusiones y propuestas .....	48

CAPÍTULO II. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO Y EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

1. Presentación .....	53
2. La Jurisprudencia del TJCE relativa a las prácticas abusivas: la prohibición del abuso del derecho en el ordenamiento comunitario .....	53
3. Las normas antiabuso en las Directivas comunitarias relativas a la imposición directa y sus relaciones con las cláusulas generales de la LGT .....	65
3.1. Directiva Matriz-Filial .....	66
3.2. Directiva de intereses y cánones .....	69
3.3. Directiva 90/434/CEE de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores .....	73
3.4. Conclusión .....	74
4. Las medidas antiabuso en los Convenios para evitar la doble imposición .....	75
4.1. Relación de la normativa antiabuso interna con los Convenios para evitar la doble imposición .....	75
4.2. Medidas antiabuso en los Convenios para evitar la doble imposición .....	77
4.3. Cláusula antiabuso incluidas por España en los Convenios para evitar la doble imposición .....	79
5. Las normas antiabuso en el Derecho Tributario español .....	80
5.1. Las normas antiabuso en la Ley General Tributaria .....	82
5.2. Normas antiabuso especiales .....	89
6. Conclusiones .....	91

CAPÍTULO III. COLABORACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES

1. Presentación .....	93
2. Intercambio de información tributaria .....	94
2.1. Normativa a analizar .....	94
2.2. Propuestas de reforma .....	97
2.2.1. Propuestas de modificación del ordenamiento interno .....	97
2.2.1.1. Competencia territorial .....	98
2.2.1.2. Carácter reservado de la información .....	98
2.2.1.3. Prueba .....	99
2.2.2. Propuestas de armonización .....	99
3. Los controles multilaterales .....	100
3.1. Normativa a analizar .....	100
3.2. Propuestas de reforma .....	102
3.2.1. Propuestas de modificación del ordenamiento interno .....	102
3.2.1.1. Facultades de la inspección de los tributos .....	102
3.2.1.2. Documentación de las actuaciones de la inspección .....	103
3.2.1.3. Iniciación del procedimiento de inspección .....	103
3.2.1.4. La creación de unidades centrales especializadas .....	104
3.2.2. Propuestas de armonización: la armonización de los aspectos básicos del procedimiento de comprobación y de los plazos de prescripción ..	104

4. La asistencia mutua en materia de recaudación .....	105
4.1. Normativa a analizar .....	105
4.2. Propuestas de reforma .....	108
4.2.1. Propuestas de modificación del ordenamiento interno .....	108
4.2.2. Propuestas de armonización .....	109

**CAPÍTULO IV. ASPECTOS JUDICIALES: PROCEDIMIENTO PREJUDICIAL Y EJECUCIÓN DE SENTENCIAS**

1. Presentación .....	111
2. Incorporación a la LGT de la normativa comunitaria y de otras normas internas ..	113
3. Cuestiones prejudiciales .....	114
3.1. Normativa a analizar .....	114
3.2. Aplicación práctica .....	117
3.3. Propuestas de reforma .....	118
4. Ejecución de sentencias del TJCE por parte de los poderes públicos .....	120
4.1. Normativa a analizar .....	120
4.1.1. Sentencias dictadas en los procesos por incumplimiento estatal .....	120
4.1.2. Sentencias derivadas del planteamiento de cuestiones prejudiciales ...	121
4.2. Propuestas de reforma .....	122
4.2.1. Aplicación de los tributos e imposición de sanciones .....	122
4.2.2. Revisión en vía administrativa .....	125
4.2.3. Revisión en vía jurisdiccional .....	126
5. La reparación de los daños causados por violación del Derecho comunitario. Accio- nes para lograr el resarcimiento .....	127
5.1. Normativa a analizar .....	127
5.2. Propuestas de reforma .....	132
5.2.1. Propuestas de modificación de la normativa interna .....	132
5.2.2. Propuestas de armonización .....	133

**CAPÍTULO V. CONSECUENCIAS DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA: ANÁLISIS SOBRE LA POSIBLE PROCEDENCIA DE UNA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS Y LA APLICACIÓN DE OTROS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN**

1. Alcance .....	137
2. Los efectos jurídicos de la declaración de nulidad de una norma tributaria .....	139
2.1. La solución adoptada por el Tribunal Constitucional español .....	140
2.2. La solución adoptada en otros países de nuestro entorno jurídico .....	141
2.3. La solución adoptada por las distintas instancias supranacionales europeas y comunitarias .....	143
2.3.1. Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos .....	143
2.3.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas	145

2.3.2.1. Diversa tipología de recursos con diferentes soluciones respecto de los efectos temporales de las sentencias .....	145
2.3.2.2. La regla general de eficacia <i>pro proeterito</i> de sus sentencias y sus excepciones .....	146
2.4. Nuestra posición: efectos temporales prospectivos en sentido impropio, criterios que han de concurrir y carga de la prueba .....	149
2.4.1. Planteamiento .....	149
2.4.2. Criterios que han de concurrir en orden a la limitación de los efectos temporales de las sentencias .....	150
2.4.2.1. Prueba de la actuación diligente del Estado miembro .....	150
2.4.2.2. Riesgo de desequilibrio financiero para el Estado miembro ..	151
2.4.3. Carga de la prueba .....	152
2.4.4. No preclusión del derecho a limitar los efectos temporales de una sentencia .....	152
3. Devoluciones de ingresos indebidos: remisión al procedimiento que establezca cada ordenamiento nacional (principio de autonomía procesal) .....	153
4. Recorrido por los distintos procedimientos de revisión existentes en nuestra legislación interna tributaria para la ejecución de las sentencias comunitarias .....	158
4.1. Devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT) .....	158
4.2. Nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT) .....	161
4.3. La rectificación de errores (art. 220 LGT) .....	163
4.4. La revocación (art. 219 LGT) .....	165
4.5. El recurso extraordinario de revisión (art. 244 LGT) .....	177
4.6. Otras vías .....	179
4.7. La cuestión de las autoliquidaciones .....	179
4.8. Algunas propuestas en materia de devoluciones derivadas de la normativa del tributo .....	182
5. Conclusiones .....	183
CAPÍTULO VI. LA REGULACIÓN NACIONAL DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS GRAVÁMENES ADUANEROS	
1. Presentación. La regulación aduanera en la Ley General Tributaria .....	187
2. Los antecedentes legislativos .....	190
2.1. Informe del IEF de 2001 .....	191
2.2. Informe del IEF de 2003 .....	194
2.3. Memoria del Proyecto de Ley .....	195
2.4. Dictamen del Consejo de Estado .....	196
2.5. Conclusión .....	196
3. Vías de reforma .....	196
3.1. Los Tributos .....	197
3.1.1. El hecho imponible .....	197
3.1.2. Las obligaciones accesorias .....	198
3.1.3. Obligaciones tributarias formales .....	200

	<i>Páginas</i>
3.1.4. Los obligados tributarios .....	200
3.1.5. Los elementos de cuantificación. La deuda aduanera .....	205
3.1.6. Las garantías .....	209
3.2. La aplicación de los tributos .....	211
3.2.1. Las liquidaciones aduaneras .....	213
3.2.1.1. La tesis favorable a configurar las liquidaciones aduaneras como definitivas .....	213
3.2.1.2. La tesis que considera que las liquidaciones aduaneras son provisionales .....	216
3.2.2. Los procedimientos de rectificación de declaraciones .....	220
3.2.3. Control <i>a posteriori</i> de las declaraciones .....	222
3.2.4. Abandono y destrucción de mercancías .....	223
3.3. Potestad sancionadora .....	224
3.4. Revisión .....	232
4. Conclusiones .....	234
CAPÍTULO VII. AYUDAS DE ESTADO	
1. Concepto de Ayuda de Estado .....	237
1.1. Medidas fiscales como Ayudas de Estado .....	237
1.2. Ayudas contrarias a Derecho comunitario. Consecuencias jurídicas .....	240
1.2.1. Ayudas ilegales .....	240
1.2.2. Ayudas incompatibles .....	241
2. La recuperación de las Ayudas de Estado .....	242
2.1. Concepto en el Derecho y en la jurisprudencia comunitaria .....	242
2.2. Características de la decisión de recuperación .....	243
2.3. Limitaciones y excepciones a la decisión de recuperación .....	244
2.4. La recuperación de las Ayudas de Estado en el Derecho interno y en la doctrina española. Supuestos prácticos recientes .....	245
2.5. Análisis de la situación planteada con especial incidencia en la recuperación de las Ayudas de carácter fiscal .....	249
3. Responsabilidad patrimonial del Estado legislador .....	254
3.1. Responsabilidad exigida por los beneficiarios de la Ayuda obligados a su devolución .....	254
3.2. Responsabilidad exigida por los terceros afectados .....	255
3.3. Posible cláusula de salvaguarda para el Estado legislador .....	255
4. Propuesta alternativa de regulación de procedimiento para la devolución de Ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales .....	256