

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