

TENDENCIAS DEL DERECHO TRIBUTARIO

CONCEPCIÓN ROMERO VILLEGAS

Becaria de Investigación

Universidad de Huelva

ÍNDICE: 1. La Hacienda Estatal 1.1. Los Impuestos del sistema fiscal español. 1.1.1. El impuesto sobre la renta de las personas físicas. 1.1.2. El impuesto sobre el patrimonio. 1.1.3. El impuesto sobre sociedades. 1.1.4. El impuesto sobre sucesiones y donaciones. 1.1.5. El impuesto sobre el valor añadido. 1.1.6. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. 1.1.7. Los impuestos especiales. 1.2. El Procedimiento Tributario. 1.2.1. La Administración Tributaria y las nuevas tecnologías. 1.2.2. El Real Decreto 136/2000: el reembolso de garantías, alcance material y temporal de la inspección tributaria, la devolución de los ingresos indebidos. 1.2.3. La prescripción penal de los ilícitos tributarios. 2. La Hacienda autonómica. 3. La Hacienda local. 4. La fiscalidad europea.

INDEX: National public finance. 1.1. The spanish tax system. 1.1.1. Income tax. 1.1.2. Capital tax. 1.1.3. Corporation tax. 1.1.4. Inheritance tax. 1.1.5. Value added tax. 1.1.6. Transfer tax and stamp duty. 1.1.7. Excise duties. 1.2. Procedure for collecting tax. 1.2.1. Influence of information and communication technology on public administration. 1.2.2. The Real Decreto 136/2000. 1.2.3. Limitation of power to prosecute illicit taxation. 2. Public finance of the Autonomous Communities. 3. Public finance of the Local Authorities. 4. European Harmonisation.

1. LA HACIENDA ESTATAL

1.1. *Los Impuestos del sistema fiscal español*

1.1.1. El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

Como viene siendo habitual, tanto por su importancia cuantitativa, como por su importancia cualitativa, este impuesto ha sido objeto de numerosas modificaciones. En este periodo, *la reciente entrada en vigor de la nueva ley reguladora del IRPF, Ley 40/1998*, de 9 de diciembre, ha sido determinante, para que el legislador haya tenido que realizar diversas reformas derivadas: por un lado, de la propia experiencia que reporta la aplicación de las normas tributarias por la Administración y los contribuyentes, donde se descubren las deficiencias de un nuevo régimen jurídico; por otro lado, del impacto que la jurisprudencia y la doctrina van generando en la normativa tributaria.

Muestra de esto que decimos es la aprobación del *Real Decreto 1088/2000, de 9 junio*¹, que modifica el Reglamento del IRPF², en *materia de retenciones sobre las rentas generadas por arrendamientos o subarrendamientos de inmuebles*, estableciendo que el tipo a aplicar en estos casos es del 15%. Esta modificación tiene su origen en las *sentencias del Tribunal Supremo de 2 y 18 de marzo de 2000*, que han anulado los artículos que establecían un 18% como tipo a aplicar en tales casos (art. 93 del Reglamento).

¹ BOE de 10 de junio de 2000

² RD 214/1999, de 5 de febrero.



Según el Tribunal, esta regulación iba en contra de las pretensiones de nuestro legislador de intentar *acomodar lo más posible las cantidades anticipadas con la cuota final o definitiva, de tal forma que se favorezca el equilibrio presupuestario*. A esto hay que añadir que diez meses atrás ese porcentaje había quedado establecido en el 15%³. Además, si cada vez el tipo mínimo de gravamen es menor, no se entendía por qué se había aumentado la retención para estos rendimientos.

Aplicando el mismo criterio, el *Real Decreto 1732/2000*, de 20 de octubre, modifica preceptos del Reglamento del IRPF relacionados con *las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo*⁴, estableciendo: Que a la hora de determinar la base de cálculo de la retención se tendrá en cuenta el mínimo familiar por ascendientes y se computará a los descendientes en su totalidad, y no por mitad como preveía el texto reglamentario anterior, cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación íntegra del mínimo familiar. También, establece dos nuevos supuestos de regularización del tipo de retención como consecuencia del cambio señalado: la variación de las circunstancias de los descendientes y la variación en el número o las circunstancias de los ascendientes, lo cual permite añadir un apartado 9º al artículo 81.2 del Reglamento. En este caso, el factor desencadenante de la reforma ha sido nuevamente una sentencia del *Tribunal Supremo, de 19 de mayo de 2000*, que ha anulado diversos aspectos del procedimiento de cálculo de las retenciones⁵, considerando el principio prioritario de la máxima personalización e individualización en el cálculo de la retención *para conseguir la mayor equivalencia con la tributación definitiva*.

A través del *Real Decreto-Ley 3/2000*⁶ se ha modificado el art. 7, apartado p) LIRPF, aumentando el *límite exento de los rendimientos del trabajo generados en el extranjero* a 10.000.000 ptas. anuales, frente a los 3.500.000 ptas. previsto anteriormente. Esta es una medida adoptada para hacer más ágil la forma de evitar la doble imposición, con el fin de *fomentar la internacionalización profesional o empresarial*.

El mismo texto, ahora con la intención de *fomentar el ahorro*, ha establecido una subida en los límites a las *reducciones* de la base imponible por aportaciones a planes de pensiones⁷. Con el mismo objeto, se han aumentado los *coeficientes reductores* a la hora de calcular el rendimiento neto proveniente de *seguros de vida*⁸.

Por otro lado, el RD-L 3/2000 ha reducido a un año el plazo para integrar las pérdidas y ganancias patrimoniales en la *base imponible especial*, en vez de dos como se estableció en la LIRPF. Esta

³ RD 113/1998, de 30 de enero, lo establece, y después es modificado por el RD 2717/1998, de 18 de diciembre.

⁴ BOE de 21 de octubre de 2000.

⁵ Previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 14/1999, de 5 de febrero

⁶ RD-L 3/2000, de 23 de junio, BOE de 24 de junio. Posteriormente fue sustituido por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, que reproduce el texto íntegramente.

⁷ En el nuevo apartado 5º del art. 46 LIRPF, se establece que esta reducción puede alcanzar incluso la cantidad de 2.500.000 pts cuando de personas mayores de 65 años se trate, antes 2.200.000.

⁸ En relación con los rendimientos derivados de prestaciones de jubilación de los contratos de seguros de vida por primas satisfechas con más de 5 años de antelación aumenta el porcentaje de reducción del 60 al 65%, y si han sido satisfechas con más de 8 años de antelación del 70 al 75%. Estas son las modificaciones que se trasladan al artículo 17.2. apartado c) LIRPF. En idénticos términos se modificará el artículo 24.2 LIRPF, cuando lo que se están generando son rendimientos de capital mobiliario.

medida pretende evitar que la toma de decisiones de inversión por el ciudadano se vea absolutamente condicionada por la norma fiscal, puesto que a la base imponible especial se le aplica un tipo proporcional (a partir de ahora del 18%, antes del 20%), y no la tabla de los tipos progresivos (donde se puede aplicar hasta un 48%).

La Ley 6/2000, de medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, establece ciertas novedades. En materia de *planes de pensiones* se amplía el ámbito de personas que pueden realizar aportaciones a favor de los minusválidos. A partir de ahora, el cónyuge y aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento podrán ingresar cantidades a favor del minusválido, dando una nueva redacción al primer apartado de la Disposición Adicional 17ª de LIRPF. El régimen anterior sólo admitía aquellas realizadas por el propio minusválido y sus parientes hasta el tercer grado en línea recta o colateral.

En otro orden de cosas, la Ley 6/2000 califica como *rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación de fondos propios de cualquier entidad*, la distribución de primas de emisión de acciones o participaciones, así como la devolución de aportaciones motivada por una reducción de capital. Con esta reforma se vuelve al sistema establecido por la ley anterior del IRPF, y se pretende evitar que se integren tales cantidades en la parte especial de la base imponible, consecuencia de la calificación de ganancias y pérdidas patrimoniales, pudiendo disfrutar del tipo proporcional de la base imponible especial si se generaban en más de dos años.

Por otro lado, esta ley da una nueva redacción al art. 83.1 de la LIRPF, de manera que se podrán considerar para fijar *la base de la retención sobre los rendimientos del trabajo las rentas de cónyuge y las retribuciones variables*. En realidad, esta medida no es innovadora, puesto que las dos consideraciones ya se tenían en cuenta en el Reglamento del IRPF. Pero, la STS de 19 de mayo de 2000, señaló que esta materia debería recogerse por ley. En definitiva, nos encontramos ante una mera legalización, de tal forma que no se anulen los artículos del reglamento afectados por la sentencia.

Siguiendo con las retenciones, la Ley 6/2000 añade un supuesto de renta sobre el que existe obligación de practicar una retención por el pagador: *las rentas satisfechas en virtud de resolución judicial o administrativa* (nuevo apartado 9 del art. 82 LIRPF).

Otro texto normativo de relevancia clave en los cambios producidos en el año 2000, es la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social⁹, conocida como “ley de acompañamiento”. En materia de exenciones sustituye la expresión “daños físicos y psíquicos” por la de “*daños personales*” en los casos de indemnizaciones derivadas de contratos de seguro de accidentes. Posiblemente, para dar cabida a otros daños, que no causan lesiones físicas o psíquicas, pero que atentan contra bienes personales como el honor o la intimidad. Es decir, daños morales, que se habían expresamente excluido del ámbito objetivo de la exención por la Consulta de la D.G.T. de 16 de mayo de 1996. También en materia de exenciones, la Ley añade un apartado r) al artículo 7 LIRPF, según el cual quedarán exentas aquellas “*prestaciones recibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos*”.

⁹ BOE de 30 de diciembre

Así mismo, esta “Ley de acompañamiento” ha ofrecido una nueva redacción a los preceptos relativos a *la obligación de declarar*. A partir de ahora, la comunicación del art. 81 se establece como la única forma de recuperar aquellas cantidades retenidas, en los casos en que no es obligado declarar, y nunca mediante la declaración ordinaria (antes era opcional una u otra forma). Por otro lado, en el artículo 79.2 se incorporan dos nuevos supuestos en los que no existe obligación de declarar: los rendimientos de capital derivados de Letras del Tesoro y los de subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 100.000 ptas (este supuesto ya se establecía en el Reglamento del Impuesto, con el límite de 50.000 ptas).

Otra modificación importante contenida en la Ley 14/2000 es la *aplicación a las personas físicas en estimación objetiva de las normas que para el fomento de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación se habían previsto en el art. 33 bis LIS*, con el intento de equiparar lo más posible la tributación de las actividades empresariales y profesionales en IRPF, y en IS.

En relación, con el régimen de estimación objetiva, la *ORDEN de 7 de febrero de 2000*, ha desarrollado para este año el *régimen de estimación objetiva del IRPF y el Régimen especial Simplificado del IVA*¹⁰. Con el fin fundamental de marcar las instrucciones para su aplicación, y actualizar las cantidades establecidas¹¹.

El *Impuesto sobre la Renta de los no residentes*, regulado en Ley 41/1998, se ha visto igualmente modificado por la Ley 14/2000, en el sentido de ampliar el ámbito de las exenciones del impuesto recogidas en el art. 13. De esta forma, no tienen que tributar las pensiones asistenciales por ancianidad (al amparo del RD 728/1993), y las becas satisfechas por la Administración en virtud de acuerdos y convenios internacionales.

1.1.2. El impuesto sobre el patrimonio (IP).

Las tres modificaciones esenciales que podemos señalar relativas al Impuesto sobre el Patrimonio se deben al *Real Decreto-Ley 3/2000*, reproducidas en la Ley 6/2000.

En primer lugar, *la exención de la vivienda habitual* del contribuyente, al menos en la medida en que su valor fiscal no exceda de 25.000.000 de pesetas (150.253,03 euros)¹². La reforma se debe al carácter complementario que el IP representa respecto al IRPF, de tal forma que si el IRPF ha dejado

¹⁰ BOE, nº 35, de 10 de febrero.

¹¹ Muy ilustrativo puede resultar el documento de Martínez Galvez sobre una aplicación práctica del régimen a un caso particular, “Estimación objetiva por signos, índices y módulos del IRPF”, *QF*, nº 19, noviembre 2000, págs. 39 a 46.

¹² Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. Las alteraciones del texto del Impuesto sobre el Patrimonio, Ley 19/1991 son las siguientes: Se añade un nuevo número nueve al artículo 4.º de la, de 6 de junio, con el siguiente contenido:

«Nueve. La vivienda habitual del contribuyente, según se define en el artículo 55.1.3.º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta un importe máximo de 25.000.000 de pesetas (150.253,03 euros)»

Se añade un nuevo número tres al artículo 25 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, con el siguiente contenido:

«Tres. En ningún caso serán objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas.»

fuera de gravamen la vivienda habitual porque se pretende facilitar el acceso a la misma, el IP debe colaborar en el mismo sentido.

En segundo lugar, a partir del 2000, no tendrán la consideración de *deudas deducibles* aquellas contraídas para financiar bienes exentos de tributar por este impuesto (p. ej. Las cantidades de un préstamo solicitado para adquirir la vivienda habitual, pendientes de amortizar). En los casos de exención parcial del bien, la deducción de estas deudas se podrá realizar prorrateándose según el porcentaje no exento.

En tercer lugar, con el fin de facilitar la movilidad de los trabajadores, y la internacionalización de las empresas, el RD-L 3/2000 permite la opción de tributar por la *obligación personal* a un desplazado al extranjero¹³.

1.1.3. El impuesto sobre sociedades (IS).

La regulación del IS se ha alterado mediante el reiteradamente mencionado *Real Decreto-Ley 3/2000*. Con el objetivo de *apoyar las iniciativas de internacionalización de nuestras empresas*, se modifica el *régimen para evitar la doble imposición* económica internacional, por las actividades empresariales desarrolladas en el extranjero a través de entidades filiales o por medio de establecimientos permanentes allí situados, ampliando el método de exención para estas rentas, lo que queda recogido en los artículos 20 *bis*, *ter*, y *quarter* de la LIS. De esta forma, quedarán exentos los dividendos provenientes de entidades no residentes, cuando se cumplan determinados requisitos. El texto introduce, junto a la exención, unas medidas antiabuso que tratan de evitar la deslocalización de las actividades empresariales¹⁴.

¹³ La letra a) del apartado 1 del artículo 5.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, queda redactada de la siguiente manera:

«a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarse mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.»

¹⁴ Entre las numerosas modificaciones que se van a producir con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, podemos resaltar lo siguiente: se incorporan nuevos artículos, 20 bis, 20 ter, 20 quater, en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con la siguiente redacción:

«Artículo 20 bis. Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo(...).

En esta misma línea de promover las inversiones en el exterior, el RD-L 3/2000 ha modificado el régimen especial de *empresas de tenencia de valores extranjeros*, regulado en los arts. 129 a 132 LIS, para que puedan disfrutar del mismo régimen de exención señalado anteriormente. Estrechamente relacionado con esta materia, el RD-L ha añadido un nuevo supuesto de *consulta vinculante* del art. 107.4 de la LGT, en relación con la interpretación y aplicación del régimen establecido para las entidades de tenencia de valores extranjeros.

b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa (...).

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero (...).

2. Estará exenta la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de separación del socio o disolución de la entidad (...).

3. No se aplicará la exención prevista en este artículo:

a) A las rentas de fuente extranjera obtenidas por sociedades transparentes.

b) A las rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en este artículo. Se presumirá que concurre dicha circunstancia cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad y que guarde con aquélla alguna de las relaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, salvo que se pruebe la existencia de otro motivo económico válido.

c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 29 ó 30 de esta Ley.

4. En cualquier caso, si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la depreciación de la participación, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos (...).

Artículo 20 ter. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

1. Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los términos previstos en la letra c) del apartado 1 del artículo 20 bis de esta Ley.

b) Que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en los términos del artículo anterior, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2. Cuando en anteriores períodos impositivos el establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad, la exención prevista en este artículo o la deducción a que se refiere el artículo 29 de esta Ley sólo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

(...) 4. No se aplicará el régimen previsto en este artículo cuando se den, respecto del sujeto pasivo o de las rentas obtenidas en el extranjero, las circunstancias previstas en el apartado 3 del artículo anterior. La opción a que se refiere la letra c) de dicho apartado se ejercerá por cada establecimiento situado fuera del territorio español, incluso en el caso de que existan varios en el territorio de un solo país.»

«Artículo 20 quater. Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero.

1. Será deducible en la base imponible el importe de las inversiones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de participaciones en los fondos propios de sociedades no residentes en territorio español que permitan alcanzar la mayoría de los derechos de voto en ellas (...).

Asimismo, el RD-L 3/2000 crea un incentivo fiscal consistente en *el diferimiento del impuesto* en aquellos casos en que se realicen inversiones en el extranjero mediante la toma de participaciones en el capital de sociedades no residentes que desarrollen actividades empresariales. El régimen permite que el sujeto pasivo pueda reducir su base imponible en el importe de la inversión realizada en el ejercicio. Ahora bien, el importe deducido se integrará en la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes.

La Ley 6/2000 incorpora una *deducción de la cuota por cantidades invertidas en mejorar el acceso y manejo de información a través de Internet, así como los gastos en formación del personal para adaptarlo al uso de las nuevas técnicas de comunicación*, añadiendo el artículo 33 bis y un tercer apartado al artículo 36 de la LIS¹⁵. Esta reforma es una manifestación de la utilización de los tributos con fines extrafiscales, en este caso el legislador pretende motivar e incentivar el desarrollo tecnológico y la renovación del sector económico, de tal forma que los productos nacionales sigan siendo competitivos.

1.1.4. El impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)

La Ley 6/2000, con el fin de *incentivar al aborro*, añade un supuesto especial de *fraccionamiento del ISD* cuando las rentas procedieren de contratos de seguro, sin necesidad de prestar caución, ni pagar intereses de demora por aplazar el pago del impuesto¹⁶.

¹⁵ Se añade un nuevo artículo 33 bis a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con la siguiente redacción:

«Artículo 33 bis. Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

1. Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 122 de esta Ley tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación, (...)

(...)

2. Esta deducción será incompatible para las mismas inversiones o gastos con las demás previstas en el presente capítulo. La parte de inversión o del gasto financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción.»

Por otro lado, se añade un nuevo apartado 3 en el artículo 36 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con la siguiente redacción:

«3. La deducción también se aplicará por aquellos gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías. Se incluyen entre dichos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquella, con su "software" - y periféricos asociados, incluso cuando el uso de los mismos por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Los gastos a que se refiere este apartado tendrán la consideración, a efectos fiscales, de gastos de formación de personal y no determinarán la obtención de un rendimiento del trabajo para el empleado.»

«En los seguros sobre la vida en los que el causante sea a su vez el contratante o el asegurado en el seguro colectivo y cuyo importe se perciba en forma de renta, se fraccionará a solicitud del beneficiario el pago del impuesto correspondiente en el número de años en los que perciba la pensión, si la renta fuera temporal, o en un número máximo de quince años si fuere vitalicia, mientras no se ejercite el derecho de rescate.

El aplazamiento no exigirá la constitución de ningún tipo de caución sin que devengue tampoco ningún tipo de interés. Por la extinción de la pensión dejarán de ser exigibles los pagos fraccionados pendientes que, no obstante, lo serán en caso de ejercitarse el derecho de rescate.

Así mismo la *Ley 14/2000* modifica el *periodo para establecer las presunciones de donaciones previas a la muerte del causante*, que de cinco años pasa a cuatro, en concordancia con el plazo de prescripción fijado por la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC)¹⁷. En nuestra opinión este periodo de tiempo establecido en la LDGC debe considerarse no sólo a efectos de extinción de la obligación tributaria, sino también de consolidación de situaciones jurídicas, presunciones,...

1.1.5. El impuesto sobre el valor añadido (IVA).

De nuevo la *Ley 6/2000* es la promotora de las reformas, en este caso suprime ciertas limitaciones en las deducciones de IVA soportado con *el fin de fomentar el desarrollo tecnológico*, en el sentido de que no se van a tener en cuenta las *subvenciones recibidas para actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica* a la hora de calcular el porcentaje de prorrata que se vería disminuido en caso contrario¹⁸. Es decir, con el régimen anterior, el obligado tributario sufría una mayor presión fiscal al recuperar menos proporción del IVA soportado. La nueva regulación resulta indudablemente más beneficiosa para el contribuyente.

En relación con este impuesto la actuación legislativa más importante es la llevada a cabo por la *Ley 14/2000* en materia de *deducciones de IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad*. La ley ha consagrado las modificaciones que ya se preveían, tras la *STJCE de 21 de marzo de 2000*, caso *Gabalfrisa*, que declaró inadecuada la normativa nacional con la Sexta Directiva¹⁹. La sentencia resuelve una cuestión prejudicial que se planteó²⁰ con motivo de los estrictos requisitos formales del art. 111 LIVA: en primer lugar, la presentación de una *declaración o solicitud expresa* con carácter previo al devengo de las correspondientes cuotas; en segundo lugar, el *inicio efectivo de la actividad antes de que haya transcurrido un año* desde la presentación de dicha declaración.

La Sentencia señalada arriba merece un detallado análisis, pues la modificación de la LIVA reproduce lo dictaminado por el Tribunal Europeo, que no es más que lo expresado en la Sexta directiva.

Antes de hacer un estudio de la compatibilidad con la norma europea de los requisitos formales para deducirse el IVA, el Tribunal resalta que las discrepancias con el texto europeo surgen desde la

Reglamentariamente se determinará el procedimiento para la aplicación de lo dispuesto en este apartado.»

¹⁷ Los artículos que se ven afectados son el 11.1 apartado c) y el art. 30.2 de la LISD.

¹⁸ El art. 104. Dos. 2º, párrafo tercero se verá así modificado: «A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este número 2.º, no se tomarán en cuenta las siguientes subvenciones que no integren la base imponible del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78 de esta Ley:

a) Las percibidas por los centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril, cuando cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.

b) Las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria (FEOGA).

c) Las financiadas con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP).

d) Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. A estos efectos, se considerarán como tales actividades y gastos de realización de las mismas los definidos en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁹ En materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977.

²⁰ Por el Tribunal superior de Justicia de Cataluña.

concepción del hecho imponible, en el sentido de que la Directiva considera como *actividad económica las meras actuaciones preparatorias o auxiliares de la principal*, llevadas a cabo inevitablemente antes del efectivo inicio de la actividad. Por lo tanto, se consideran deducibles todas las cantidades soportadas de IVA durante tal periodo aunque no se inicie de forma efectiva la actividad económica, salvo en casos de manifiesto fraude fiscal. Sin embargo, la norma nacional no otorgaba la consideración de actividad económica a estas actuaciones previas.

A continuación, la sentencia se centra en *el régimen de deducción* propiamente dicho. Si bien es cierto, que la legislación española reconocía la posibilidad de deducirse las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, la sujetaba a los requisitos formales estrictos del art. 111 LIVA, o bien admitía esa deducción pero retrasándola hasta el momento del inicio de la actividad, con el correspondiente coste financiero que eso puede suponer al no poder recuperarlas hasta ese momento. Y en el caso de que por motivos ajenos al sujeto (p. ej. un estudio de viabilidad negativo) no se llevase a cabo definitivamente la actividad, esas cuotas no se podían recuperar, o si ya se habían practicado lo que procedía era la devolución de las mismas.

Todas estas actuaciones exigidas al obligado tributario encontraban su justificación en el control del fraude fiscal, que se puede ocasionar en los casos de adquisiciones de bienes que se afectan a una actividad profesional o económica futura, con el único fin de recuperar el IVA soportado.

El debate que se ha planteado, como adecuadamente señala *Lucas Duran*²¹, no es más que el reflejo de una tensión entre dos principios jurídicos: el *de neutralidad del impuesto*, que exige liberar al empresario del peso del tributo devengado, y el *principio de la necesidad de luchar contra el fraude fiscal*.

En este caso, el Tribunal ha concluido que *el fraude fiscal no justifica tales restricciones al derecho a la deducción*, y que se está vulnerando el principio de proporcionalidad, porque son unas medidas excesivas a los fines pretendidos.

En este sentido, *Maharez Pascual*²² proponía, al comentar la Sentencia, los mecanismos adecuados para controlar las deducciones indebidas: *En primer lugar*, que la *intención declarada de iniciar actividades económicas se vea confirmada por datos objetivos*, pudiéndose denegar el derecho cuando se observe que los bienes adquiridos difícilmente se van a destinar a la actividad presentada; *en segundo lugar*, en cuanto a *la devolución de las cantidades indebidamente deducidas sólo se puede exigir cuando la Administración ponga de manifiesto que existe una conducta de mala fe*, de tal modo que desde el momento inicial se deduzca que no hubo nunca intención de iniciar actividad alguna; *en tercer lugar*, el incumplimiento de los requisitos formales para practicar la deducción, siempre puede ser *sancionado como infracciones simples*, y no con la devolución de las cuotas deducidas.

²¹ “Deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la “actividad”: STJCE Gabalfrisa, de 21 de marzo de 2000, y reacción del Estado Español”, *QF*, n° 22, diciembre 2000, págs. 9 y ss.

²² En “*La deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio efectivo de la actividad económica*”, II, *QF*, n°, septiembre 2000, II, pág. 54.

La Ley 14/2000 ha recogido todo lo señalado anteriormente por el TJCE, consecuentemente ha modificado el art. 5 de la LIVA²³, referido al sujeto pasivo, señalando que se *adquiere la condición de empresario o profesional, en cuanto se entienden iniciadas las actividades empresariales o profesionales, desde que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención de destinarlos al desarrollo de tales actividades*. A lo que hay que añadir la supresión los estrictos requisitos de deducibilidad de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio efectivo. De tal forma que, para practicarse la deducción no es necesaria la declaración previa al inicio, ni el empeece efectivo dentro de un año desde que se realizaron las primeras deducciones. La nueva redacción se limita a señalar que las cuotas soportadas serán deducibles si se deben a adquisiciones de bienes y servicios *realizadas con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de las actividades empresariales o profesionales que se pretenden iniciar* (nueva redacción del art. 111.1 LIVA).

1.1.6. El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD)

En el periodo que estudiamos, en relación con el ITPAJD, la *STC 194/2000*, de 19 de julio, ha centrado nuestra atención porque así lo requiere la ocasión. Tras once años de espera²⁴, y de reiteradas críticas de la doctrina, el TC ha declarado nula por inconstitucional *la Disposición adicional 4ª de la Ley 8/1989 de Tasas y Precios público*, cuyo texto se trasladó íntegramente al art. 14.7 del TR del ITPAJD, y que correlativamente ha sido declarado inconstitucional.

Para comprender la trascendencia del dictamen del Tribunal reproducimos aquí el texto en cuestión:

“Tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa. En las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20% de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 ptas, este último, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo”.

La incursión en el ordenamiento tributario de esta disposición no fue pacífica por dos motivos esencialmente: Por un lado, *una cuestión formal o procedimental*, puesto que la ley en la que se inserta, la LTPP, nada tiene que ver con el contenido de la norma, el ITPO, y además, porque se introduce a través de una enmienda del Senado, no siendo objeto de aprobación por el Congreso de los Diputados; Por otro lado, *una cuestión material o de fondo*, relativa a la infracción de los principios de justicia tributaria, del art. 31.1 CE, en especial el de capacidad económica, y sobre la naturaleza de norma sancionadora que tiene el precepto sin que se respeten los preceptos constitucionales relativos a la materia (arts. 24 y 25 CE).

²³ Artículo cinco de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, establece: *“A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades (...). Quienes realicen tales adquisiciones tendrá desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos de IVA”.*

²⁴ El recurso de inconstitucionalidad se interpuso en 1989, cuando apareció la norma en cuestión.

En cuanto, al aspecto formal el TC no considera que se hayan alterado las normas del procedimiento legislativo de los artículos 86 y 88 de la CE. La razones de inconstitucionalidad las encuentra el TC en el contenido de la norma como detalladamente veremos a continuación.

La norma establecía que en casos de *falta de coincidencia entre valor declarado a efectos del ITPO y el comprobado por la Administración*, superando una cantidad y un porcentaje, se producían las siguientes consecuencias:

para el adquirente, el exceso tributaba en el ITPO aumentando la base imponible previamente declarada, con el correspondiente incremento de la cuota, más los intereses de demora y las sanciones tributarias correspondientes; y en el ISD (o IS, si es una persona jurídica), por considerarse que se ha producido una donación por el exceso del valor del bien declarado por el contribuyente;

para el transmitente, el valor comprobado por la Administración deberá corregir la variación patrimonial declarada previamente en IRPF con motivo de la transmisión onerosa, así como un ingreso adicional que se determina aplicando al exceso las reglas que sobre la tributación de las ganancias patrimoniales por transmisiones lucrativas establece el IRPF.

Según el TC todas las consecuencias impositivas señaladas para el adquirente de un bien y el transmitente, se producen por una mera falta de coincidencia de cantidades, que es cierto que pueden responder a una actuación fraudulenta, pero que igualmente puede deberse a la verdadera realidad (la situación conyuntural del mercado, la necesidad perentoria de liquidez,...). Por lo tanto, el legislador ha establecido *una presunción iuris et de iure de defraudación*. Además, el precepto establece *la ficción de la existencia de un acto de liberalidad* (la cantidad equivalente al exceso comprobado), sin admitir prueba en contrario, y hace tributar una misma cantidad doblemente, como si se tratase de una venta y de una donación.

Ante ello, el TC concluye que *“la Disposición adicional cuarta de la LTPP, al establecer la ficción de que tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la par que desconocen las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto”* (Fundamento Jurídico nº8).

El Tribunal añade que la inconstitucionalidad de la norma no se podría salvar aduciendo su naturaleza sancionadora. Si así fuera, es cierto que no sería necesario respetar el principio de capacidad económica, pero sí otros preceptos constitucionales, *los artículos 25 y 24 CE, que se ven igualmente ignorados*. Efectivamente, como los recurrentes han señalado, esta norma viene a establecer una *sanción*, sin que sin embargo, se contemple el ilícito tributario con suficiente certeza jurídica, puesto que el valor comprobado (que debe ser el valor real) del bien no se puede conocer *a priori* por el sujeto obligado, vulnerando lo establecido en el artículo 25. A lo cual hay que añadir, que la corrección de la conducta debería de hacerse respetando las garantías y derechos procesales del art. 24 y del procedimiento sancionador. Sin embargo, la situación se solventa a través de una liquidación, sin audiencia al interesado, ni admisión de prueba en contrario, etc. Por este motivo, igualmente, el TC considera lesionado los principios constitucionales.

Una cuestión importante, que nos parece oportuno mencionar es la de los *efectos de la sentencia*. El TC acaba la sentencia señalando que “*únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma no hayan adquirido firmeza*”. Este aspecto se critica por la doctrina, porque si se alude en el texto de la sentencia a una hipotética naturaleza sancionadora de la Disposición, los efectos no se deben detener ni ante la cosa juzgada ni ante los actos firmes y consentidos, aplicando el art. 40.1) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, como ha apuntado MARTIN QUERALT²⁵. Por su parte, los autores CARMEN BANACLOCHE PALAO y J. GALAN RUIZ reconocen que aunque la sentencia del tribunal no confirma la naturaleza sancionadora, las liquidaciones en las que se impusieron sanciones tras aplicar la controvertida disposición si podrán ser revisables y, por tanto, reintegradas esas cantidades a los contribuyentes²⁶.

La importancia de la sentencia es tal que algunas CCAA, pues se trata de un tributo cedido, han dictado instrucciones para ordenar el comportamiento que han de observar los órganos de gestión y de resolución tras la declaración de inconstitucionalidad de las normas a las que alcanza la sentencia²⁷. En estas se establece que las actuaciones futuras se limitarán a liquidar por el concepto de TPO. Pero quedan todavía muchas cuestiones a resolver.

1.1.7. Los impuestos especiales (IIEE).

Por lo que se refiere a los Impuestos Especiales de fabricación, la Ley 14/2000 establece una *reducción en la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte* cuando se trate de familia numerosa. La reforma ha añadido un apartado al art. 66 LIIEE que establece una reducción del 50 por 100 respecto de los vehículos automóviles con una capacidad homologada no inferior a cinco plazas y no superior a nueve, que se destinen al uso exclusivo de familias calificadas de numerosas conforme a la normativa vigente con los siguientes requisitos: a) La primera matriculación definitiva del vehículo deberá tener lugar a nombre del padre o de la madre de las referidas familias, o bien, a nombre de ambos conjuntamente; b) Deberán haber transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo a nombre de cualquiera de las personas citadas; c) El vehículo no podrá ser objeto de una transmisión posterior por actos “*inter vivos*” durante el plazo de los cuatro años siguientes; d) La aplicación de esta reducción está condicionada a su reconocimiento previo por la Administración tributaria.

Nos encontramos ante una medida que pretende proteger la familia, que es una política preeminente del Gobierno actual, y que el sistema tributario va a servir para garantizarla a través de exenciones y bonificaciones, que favorecen la natalidad y el núcleo familiar tradicional.

²⁵ “Más sobre las sentencias-anuncio”, Editorial de *Tribunal Fiscal* nº 120, octubre 2000, págs. 3 y ss.

²⁶ “Declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas: sus efectos sobre las liquidaciones firmes y no firmes”, *QF*, nº 15, septiembre 2000, pág. 19.

²⁷ Resolución de 14 de agosto de 2000, de la Dirección General de Tributos del Departamento de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón.

1.2. El Procedimiento Tributario

1.2.1. La Administración Tributaria y las nuevas tecnologías

Para facilitar la gestión y el deber de contribuir de los ciudadanos, la Administración Tributaria viene introduciendo progresivamente un sistema de declaraciones: la vía telemática. Con motivo de la introducción de esta nueva forma de cumplir con los deberes tributarios, el *Real Decreto 111/2000*²⁸, de 28 de enero, ha modificado el *Reglamento General de Recaudación*, arts. 74 y 79. De tal forma que aquéllas entidades que están obligadas a presentar sus declaraciones a través de Internet, podrán igualmente efectuar el ingreso por vía telemática, sin necesidad de realizarlo a través de entidades colaboradoras o las de depósito que prestan el servicio de caja. Según el texto anterior era obligatorio el pago en estos lugares autorizados.

En este orden de cosas, la *Ley 14/2000*, añade un apartado tercero al art. 43 introduciendo expresamente el requisito de la representación en la presentación de documentos ante la Administración por vía telemática.

1.2.2. El Real Decreto 136/2000: el reembolso de garantías, alcance material y temporal de la inspección tributaria, la devolución de ingresos indebidos.

Este ámbito del ordenamiento tributario se ha visto especialmente afectado por la *Ley 1/1998*, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC). Una correcta aplicación de la misma ha exigido, y exige, adaptaciones de los distintos textos reglamentarios reguladores del procedimiento tributario, vigentes antes de su entrada en vigor, de tal forman que se garanticen los objetivos que pretende la ley.

Con esta intención, se promulga el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la ley señalada²⁹. El RD viene a regular los siguientes tres bloques temáticos:

En primer lugar, el RD se refiere al procedimiento de reembolso de las garantías prestadas en los casos de suspensión de la deuda tributaria cuando por sentencia firme se considere que ha sido liquidada indebidamente, o en menor cuantía. En estos casos, el principio de asunción del coste de las garantías por la Administración es el que rige este procedimiento. El reembolso de las garantías aportadas alcanzará a los costes “necesarios” para su formalización, es decir, aquellos de mantenimiento, cancelación y otros, dependiendo del tipo de garantía prestada (avales, hipotecas, prendas,...)³⁰.

²⁸ Por el que se modifican determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, en materia de ingresos correspondientes a declaraciones presentadas por vía telemática (BOE de 29 de enero de 2000)

²⁹ Por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. (BOE de 16 de febrero de 2000 y corrección de errores de 29 de febrero)

³⁰ En las hipotecas y prendas mencionadas en el artículo anterior, el coste de las mismas incluirá las cantidades satisfechas por los siguientes conceptos: 1.º Gastos derivados de la intervención de fedatario público. 2.º Gastos registrales. 3.º

Al parecer, como señala *Banaclache*, no se contemplan otros gastos que no respondan a la calificación de “necesarios”, y que, sin embargo, están relacionados directamente con la pretensión estimada (dictámenes, pericias,...), que podrán reclamarse, en todo caso, según el autor, por responsabilidad patrimonial de la Administración (art. 106 CE y 139 y ss. de la Ley 30/92)³¹.

Otra cuestión surgida sobre la indemnización de los costes de aval afecta a la *estimación parcial de la improcedencia de la deuda tributaria por una resolución económico-administrativa* y la posibilidad, desde ese momento, de solicitar la indemnización parcial del coste del aval, y no esperar a la sentencia firme. Sobre este aspecto, *Falcony y Tella* considera que el obligado tributario debe tener derecho a la indemnización parcial haciendo una interpretación de la LGT y la LDGC de acuerdo a la Constitución. De lo contrario se perjudicaría al contribuyente que reclame por el resto de la deuda, que debería esperar para recuperar la parte de lo gastado de la deuda declarada indebida hasta que exista una sentencia firme, y retrasa hasta ese momento el cobro por un daño ya constatado en la resolución administrativa³².

En segundo lugar, el RD 136/2000 se refiere al *procedimiento inspector*: Por un lado, a la solicitud por el administrado de una comprobación global³³ y a la iniciación del procedimiento de inspección a petición del obligado tributario³⁴; por otro lado, al cómputo de las actuaciones inspectoras que deben desarrollarse como máximo en doce meses y no suspenderse durante más de seis meses³⁵.

Las modificaciones que ha introducido el RD en principio parecen más garantistas de los derechos del contribuyente que las existentes hasta su entrada en vigor. Sin embargo, cuando se analiza el texto se constata que no son tales las concesiones a favor del obligado tributario. Nos estamos refiriendo a que la llamada “*comprobación global*”, que de hecho se limita a un tributo y a un periodo concreto, o a que el *límite establecido para la actuación de la Inspección*, se podrá ampliar si se aprecia “la necesidad” por la propia Inspección, sin que el sujeto pueda oponerse a esa decisión. La Administración lejos está de ofrecer una mayor seguridad jurídica al contribuyente, principio inspirador de

Impuestos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación.4.º Gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía (según art. 3 del RD 136/2000)

³¹ “El Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero”, *Impuestos*, n.º 7, abril 2000.

³² “La indemnización de los costes del aval en los supuestos de resoluciones parcialmente estimatorias recurridas por el contribuyente: momento en que puede solicitarse”, *QF*, n.º 11, junio 2000, págs. 5 a 7.

³³ Se añade un nuevo apartado al art.11 del Reglamento General de Inspección de Tributos el cual establece esa posibilidad de solicitud por el administrado de que la inspección sea global, como se expresa en el texto añadido: “*Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 33 bis de este Reglamento, cuando el obligado tributario solicite que una actuación parcial tenga carácter general, la Inspección de los Tributos deberá, en el plazo de seis meses desde la solicitud, proceder a la iniciación de la comprobación de carácter general o a la ampliación del carácter de la comprobación parcial en curso, si bien, exclusivamente, en relación con el tributo y ejercicio afectados por la actuación parcial*”.

³⁴ Antes esta posibilidad estaba prevista en el art. 29 del RGI, pero si se preveía en los distintos tributos, en cuyos textos no aparecía esta posibilidad. Ahora con la modificación llevada a cabo por el RD es una opción igualmente válida que la iniciación por voluntad de la Administración.

³⁵ El artículo 31 RGI no limitaba la duración de la actuación de Inspección. Ahora, en este precepto se limita a doce meses el tiempo máximo en el que se deben desarrollar las actuaciones inspectoras y en los nuevos artículos 31 bis, ter, quarter, se establece la forma de computar el periodo, así como la posibilidad de prórroga, y los efectos del incumplimiento de ese plazo por la Administración.

la LDGC. Por el contrario, la Administración tributaria sigue conservando un amplio margen de discrecionalidad ante el que los administrados no tienen instrumentos jurídicos de defensa.

Sobre el plazo de actuación de la Inspección, se pronuncian *Herrera Molinayy Perez de Ayala Becerril*⁶⁶, analizando su naturaleza jurídica que no es una cuestión pacífica en la doctrina. Según los autores, el transcurso del plazo de doce meses sin finalizar el procedimiento, o de más de seis meses en suspenso, determina la “*caducidad del procedimiento*”, y no de la acción. De tal forma que *se podrá volver a iniciar otro procedimiento, dentro del plazo de prescripción*, el cual, afortunadamente, no se considera interrumpido por las actuaciones administrativas, de tal forma que lo realizado hasta ese momento no tiene validez, salvo que el contribuyente lo ratifique. Por lo tanto, según esta interpretación, si no se considera que ha existido una actuación de la Administración, el contribuyente todavía podrá presentar declaraciones complementarias espontáneas sin tener que abonar interés de demora, ni sanciones, sólo los recargos del art. 61.3 LGT. Aunque no se trata más que de una opinión, por lo que estos autores abogan por “*una reforma de la LGT que regulara con claridad la caducidad de los procedimientos administrativos, como institución claramente diferenciada de la caducidad de la acción y de la prescripción del crédito*”.

En tercer lugar, el RD 136/2000 ha modificado el *procedimiento de devolución de ingresos indebidos*⁶⁷, insistiendo en que el interés que debe abonar la Administración a los contribuyentes por sus retrasos es el de demora y no el interés legal del dinero⁶⁸, y que el plazo de prescripción para exigir la devolución es de cuatro años. En relación con esta materia, el TS viene aplicando, como es un ejemplo la *Sentencia de 29 de septiembre de 2000*, retroactivamente el pago por la Administración de intereses de demora por retraso en liquidaciones efectuadas antes de la entrada en vigor de la LDGC, sin necesidad de requerimiento previo por el obligado tributario⁶⁹.

Otra cuestión que se suscita sobre la devolución de ingresos indebidos y el *interés de demora*, es el tipo que se tiene que considerar cuando durante el periodo de retraso de la Administración se han cambiado los porcentajes. Tradicionalmente, se utilizaba el *existente en el momento de producirse el ingreso por el obligado tributario*. Esta cuestión surgía a raíz de que la situación para el contribuyente era diversa, puesto que para él se tiene en cuenta el existente en todo el periodo de retraso del pago, considerando las vacilaciones que experimenta el interés del dinero.

Sobre este particular se ha pronunciado Falcón y Tella, que no estando de acuerdo con esta situación de “*lege data*” el tipo de interés que deberá abonar la Administración es el vigente en la fecha en que se realizó el ingreso indebido, pues ni siquiera la Ley 1/1998, de DGDC, ha establecido nada al respecto. Por tanto, se sigue aplicando lo establecido en el art. 155 LGT, y el art. 110 del Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas. En realidad, esta situación no es que sea más beneficiosa para la Administración sino todo lo contrario, “*esta interpretación puede provocar un*

⁶⁶“Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (interpretación correctiva del art. 29 de la LDGC y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario”, *QF*, nº 9, mayo 2000, págs. 7 a 25.

⁶⁷ Regulado por el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el Procedimiento para la realización de Devoluciones de Ingresos Indebidos de Naturaleza Tributaria. *BOE de 25 de septiembre de 1990*.

⁶⁸ Se modifica así el art. 2.2 de RD 1163/1990.

⁶⁹ Sentencia de 29 de septiembre de 2000.

*relativo perjuicio para la Hacienda, que en la actualidad, dando el progresivo descenso de los tipos en los últimos años, puede verse obligada a pagar intereses superiores en caso de ingresos indebidos que cuando resulta acreedora”*⁴⁰.

Al hilo de esta cuestión aportamos que la *Ley 13/2000, de Presupuestos Generales del Estado*, ha señalado que para el año 2001, el interés de demora se establece en el 6,50 %, siendo *el interés legal* del dinero para el año 5,50%. En consecuencia, estos serán los tipos que se aplicarán entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2001. Las variaciones en la coyuntura han provocado un incremento, respecto al año anterior (5,5% el interés de demora).

1.2.3. La prescripción penal de los ilícitos tributarios

Una cuestión muy debatida se plantea sobre si la prescripción de la deuda tributaria debe tener efectos en el ámbito penal. El problema surge especialmente⁴¹ tras la entrada en vigor de LDGC que reducía a cuatro años el periodo para determinar y exigir la deuda tributaria por la Administración. Antes de la entrada en vigor de la LDGC los plazos eran coincidentes, cinco años para liquidar una deuda tributaria y para perseguir el delito fiscal

La falta de una mención expresa en los textos legales, obliga a esperar una solución proveniente de los tribunales y de la doctrina. Por el momento, las opciones ofrecidas al respecto no son coincidentes. Todo lo contrario, los pronunciamientos de los tribunales son contradictorios, y por supuesto las opiniones doctrinales no son menos dispares. Las líneas de opinión las podemos agrupar en dos que a continuación exponemos resumidamente.

La mayoría de la doctrina y alguna jurisprudencia considera que la prescripción penal debe coincidir con la tributaria. Las razones utilizadas son variadas: bien por la atipicidad, al faltar un elemento que es la defraudación tributaria, pues la deuda tributaria ha prescrito⁴²; bien porque se asimila la prescripción tributaria a la excusa absolutoria que recoge el precepto penal cuando se ingresa la cantidad debida⁴³.

Frente a esta postura, se encuentra la de considerar que el delito es perseguible, aunque haya transcurrido el periodo admitido para liquidar y exigir el tributo por la Administración⁴⁴. Como

⁴⁰ “La aplicación del tipo del interés vigente en el momento del ingreso en caso de estimación de la relación o de sentencia favorable al contribuyente”, *QF*, nº 2, enero 2000.

⁴¹ Sin embargo, el problema no es completamente novedoso porque existían supuestos en los que la prescripción tributaria podía darse antes que la prescripción pena, en aquéllos impuestos en los que no se admite la autoliquidación (en los que el plazo de prescripción tributaria comienza a computarse al finalizar el periodo voluntario de ingreso, y en el ámbito penal a partir de que existe una notificación de la liquidación).

⁴² Entre otros: Perez Royo, F: “Delito fiscal y prescripción tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 43, 1998, pág.87; Ferreiro: “Delito fiscal y prescripción tributaria”, *Tribunal Fiscal*, nº 101, 1999, pág. 79 y ss. Auto de la AN de 10 de noviembre de 1999.

⁴³ Silva Sanchez, J.M, Molins Amat, P., y Melero Merino, F.J., “El delito fiscal ante el estatuto del contribuyente”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 44, 1999, págs. 82-83.

⁴⁴ De esta opinión es Ramirez Gomez, S: “La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 46, 1999, págs. 59 y ss.

ejemplo de esta dirección doctrinal resulta *Perez de Ayala Becerri*⁴⁵ que aboga por considerar el periodo quinquenal para perseguir el delito fiscal. El autor concibe que la prescripción tributaria determina la imposibilidad de ejercitar la acción por la Administración tributaria de liquidar o sancionar, pero, no que se haya extinguido la deuda tributaria que será todavía susceptible de recuperación, pero sólo a través de los tribunales.

En la misma línea se pronuncia el TS, en *Sentencia de 6 de noviembre de 2000* puede deducirse que el Tribunal apoya a la doctrina minoritaria señalada, a favor del periodo de cinco años en la prescripción penal, contradiciendo las razones que apoyaban la prescripción de los cuatro años. Los argumentos esgrimidos son los siguientes:

En primer lugar, el TS afirma que nada impide que el delito se someta a plazos de prescripción más largos que los establecidos para la infracción administrativa. En definitiva el ilícito penal es de mayor gravedad que el administrativo.

En segundo lugar, el Tribunal señala que no puede alegarse que la extinción de la obligación tributaria suponga la falta de un elemento del tipo, puesto que el resultado, la defraudación se ha producido.

Por último, el Tribunal descarta la posibilidad de asimilar la prescripción tributaria a la excusa absolutoria porque no se trata de un cumplimiento voluntario del obligado tributario, sino de la extinción de la deuda por causas ajenas a la voluntad del sujeto, y la excusa absolutoria pretende incentivar la restitución de la cantidad debida aunque sea a destiempo.

Conviene señalar, que el motivo de la casación en esta sentencia no era la extensión del plazo de prescripción tributaria al ámbito penal, por lo que habrá de considerarse los argumentos esgrimidos por el Tribunal como meros *obiter dicta*. De tal forma que como precisa Falcon y Tella⁴⁶ no podemos decir que su referencia sobre el tema pueda constituir jurisprudencia en la que podemos amparar para ofrecer una luz clara que garantice la seguridad jurídica. En cualquier caso, el texto de la sentencia puede ser un aviso de la línea interpretativa que el TS va a adoptar sobre la cuestión.

Ante esta situación sólo podemos advertir de la laguna jurídica existente y de la necesidad de una jurisprudencia que unifique la doctrina, a falta de norma expresa, para garantizar la seguridad jurídica, y evitar con ello una litigiosidad excesiva. En otros ordenamientos, como el alemán, se reconoce en los textos legales un periodo más amplio de prescripción en los supuestos de infracción y de delito, que el establecido para liquidar por la Administración Tributaria. Esta sería una solución muy acertada.

2. LA HACIENDA AUTÓMICA

Para introducir la materia, recordamos que el sistema de financiación de las CCAA⁴⁷ según establece la LOFCA⁴⁸ para el quinquenio 1997-2001, se asienta, en cuanto a los tributos se refiere: en

⁴⁵ "La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del art. 64 LGT", QF, n° 5, marzo 2000, pág. 9 y ss.

⁴⁶ Editorial, QF, n° 22, diciembre, 2000.

⁴⁷ Aquí nos referimos a las CCAA de régimen común, las de régimen foral no funcionan de esta forma.

primer lugar, sobre la participación en los fondos que reporten los tributos del Estado; en segundo lugar, sobre lo recaudado a través de los tributos cedidos (IP, ISD, ITPAJD, 30% del IRFP, Tasa sobre el juego); y por último, en los casos en que se hayan creado, sobre los tributos propios. Obviamente nos vamos a referir a los dos últimos ingresos que es propiamente lo que entendemos por “tributación autonómica”, por ser el ámbito donde las CCAA tienen competencias normativas.

En relación con los impuestos cedidos, las CCAA tienen a su cargo no sólo la gestión, sino ciertas cuotas de capacidad normativa, de la cual hace uso en las “leyes de acompañamiento” a sus Presupuestos anuales. En el año 2000, entre las medidas fiscales autonómicas adoptadas podemos resaltar las siguientes: en cuanto al IRPF se refiere, las deducciones que fomentan la natalidad⁴⁹, otras por adquisición de viviendas⁵⁰, y aquellas con motivo del acogimiento de personas mayores⁵¹; en el ITP se establecen tipos reducidos para favorecer el acceso a la vivienda, o para incrementar la iniciativa empresarial⁵²; en el ISD se regulan aspectos relativos a las reducciones de la base imponible, aumentando o disminuyendo las cantidades de la ley estatal⁵³.

Con respecto a los tributos propios, las iniciativas legislativas, desde la entrada en vigor de la LOFCA, no han sido muy numerosas. Entre los escasos tributos propios, se encontraba el Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden el medio ambiente, que ha sido declarado inconstitucional por la STC 289/2000, de 30 de noviembre. Las razones alegadas por el TC son de incumplimiento de los límites establecidos en la LOFCA a la capacidad normativa de las CCAA en el establecimiento de tributos. Según el Tribunal, el impuesto balear viene a gravar la misma materia impositiva que el IBI, es decir la titularidad de bienes inmuebles. Por tanto, la Comunidad Autónoma Balear ha establecido un tributo sobre una materia que la LRHL reservaba a las Corporaciones Locales (art. 6.3 LOFCA).

En cualquier caso, el TC también resalta que si las pretensiones presentadas por el legislador en la Exposición de Motivos eran las de proteger el medio ambiente, difícilmente serán tenidas en cuenta por el contribuyente actitudes más ecológicas a fin de pagar menos impuestos, si la forma de

⁴⁸ Ley Orgánica de financiación de las CCAA, Ley 8/1980, de 22 de septiembre.

⁴⁹ En la Ley catalana 4/2000, de 26 de mayor, se establece una deducción de 50.000 pts por cada segundo o ulterior hijo nacido; también, la Ley 18/2000, de 27 de diciembre de la Comunidad autónoma de Madrid; en la de Castilla y León, Ley 11/2000, de 28 de diciembre, además de existir otra específica por familia numerosa; La Ley 2/2000, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, igualmente protege la natalidad a través de las deducciones, aumentando la cantidad dependiendo del número.

⁵⁰ En la Rioja, incluso se puede deducir por adquisición de segunda vivienda si es en ciertos municipios señalados en la Ley 7/2000, de 19 de diciembre; también la Ley 7/2000, de 29 de diciembre, de la Comunidad autónoma de Murcia, regula esta materia.

⁵¹ La Ley 18/2000, de la Comunidad autónoma de Madrid, señala una cantidad de 52.000pts.

⁵² En Aragón, Ley 13/2000, de 27 de diciembre, se establece un tipo reducido del ITPAJD, p. ej en TPO del 2% frente al 7% que se establece con carácter general, cuando la adquisición se realice por una familia numerosa; el mismo tipo si la adquisición se hace para afectar el inmueble a ciertas actividades empresariales; en la Comunidad Autónoma de Valencia será del 4% si son viviendas de protección oficial, Ley 11/2000, de 28 de diciembre.

⁵³ La Ley 18/2000, de la Comunidad autónoma de Madrid reduce las cantidades que el texto estatal admite, igualmente en la Ley catalana 4/2000; en la de Castilla y León aumentan las reducciones en caso de minusvalía de los sucesores.

concretar la base imponible era a partir de datos como el de la “capitalización al tipo del 40% el promedio de los ingresos...”.

En esta misma línea de concretar la potestad tributaria de las CCAA, en la STC 74/2000, el Tribunal se pronuncia sobre *la competencia para establecer beneficios fiscales*. La cuestión se suscita sobre un precepto incluido en la Ley 8/1995, de Promoción y Participación juvenil, de Murcia, que establecía que el Consejo de la Juventud, órgano autónomo, estaba exento de pagar los mismos tributos que las CCAA. Según los recurrentes, el beneficio fiscal establecido invadía el campo competencial estatal, pues no quedaba claro si se refería también a los tributos estatales. El Tribunal considera que no existe inconstitucionalidad haciendo uso del principio de interpretación de las normas de conformidad con la Constitución, consolidado en la doctrina. De esta forma se interpreta el precepto, y entiende el Tribunal que las exenciones aludidas corresponden a los tributos cuya capacidad normativa la ostente la CCAA⁵⁴, y así no hay problemas de constitucionalidad.

El TC, en la Sentencia 192/2000⁵⁵, vuelve a pronunciarse este año sobre materia competencial de las CCAA, dado que la de Extremadura consideraba *inadecuado que el TEAC conociese de las reclamaciones económico-administrativas* suscitadas ante liquidaciones relacionadas con los tributos cedidos⁵⁶, alegando que peligraba la autonomía financiera y política de las CCAA. El Tribunal ha admitido que si estamos ante tributos cedidos, cuya redacción es estatal, y cuya legalidad debe corresponder a órganos del Estado, el TEAC es competente para conocer los recursos surgidos contra las liquidaciones de tributos cedidos.

Para concluir este apartado, haciendo un balance de las iniciativas legislativas autonómicas, podemos observar un interés, compartido con el Estado de facilitar el acceso a la vivienda, de proteger a la familia, y de incrementar la inversión empresarial. Por otro lado, nos encontramos con numerosos pronunciamientos del TC sobre el sistema de financiación autonómico. Lo cual permite deducir que es una materia conflictiva, en continuo movimiento, donde se tiende a aumentar las cuotas de participación de las CCAA en la gestión, incluso en la creación de tributos. En cualquier caso, las medidas adoptadas deberán ser observadas con cautela no sólo por la Autoridad Estatal, sino también por la UE, para garantizar los principios de libre circulación de personas, capital, y mercancías, sin que la situación fiscal de los diversos territorios del Estado pueda ser determinante para establecer la residencia de los obligados tributarios.

3. LA HACIENDA LOCAL

La Ley 14/2000 ofrece una nueva redacción al art. 64 b) LRHL referido a *la exención de los concesionarios de bienes de dominio público respecto al pago del Impuesto sobre Bienes Inmueble*, especificando que sólo en casos de afectación del bien a la prestación de un servicio público, podrá disfrutarse del beneficio fiscal, no en los casos de una concesión demanial, para una actividad que no sea de dominio público. Cuando no se aplique la exención, *el sujeto pasivo* es el concesionario, en ningún caso la

⁵⁴ Fundamento jurídico 3º de la Sentencia.

⁵⁵ La sentencia es de 13 de julio, con motivo de un conflicto de competencias planteado en el año 1998,

⁵⁶ Se pretendía la inconstitucionalidad del art. 20.1 b) LOFCA.

Administración propietaria del inmueble. Aunque, el sujeto pasivo podrá *repercutir el impuesto sobre las personas que utilicen el bien* conforme a las normas de derecho común⁵⁷ (nuevo apartado 2 del art. 65 LRHL).

Esta cuestión se ha planteado en relación con *los usuarios de los aparcamientos públicos*. El TS, en la *sentencia de 25 de septiembre de 2000*, declara que los usuarios de las plazas de garaje no son sujetos pasivos del impuesto, sólo podrá soportar el impuesto a través de la repercusión señalada arriba. Aunque, en todo caso, no nos encontramos ante una concesión demanial, sino administrativa de un servicio público de carácter mixto (obras y servicios), con lo cual el concesionario estaría, en todo caso, exento de pago del IBI.

El TS se ha pronunciado sobre numerosos aspectos de los tributos locales en este periodo anual. Nosotros hemos seleccionado, al parecernos de mayor interés, por que se trata de un tributo relativamente reciente, el relativo a *la Tasa de Recogida y Eliminación de Residuos sólidos urbanos*. La cuestión se plantea acerca del segundo supuesto de hecho que origina la exigencia de la prestación tributaria, *“la eliminación”* (en algunos municipios se la califica de *“tratamiento”*). Algunos Tribunales Superiores de Justicia encontraban contraria a derecho la tasa exigida por la eliminación o tratamiento por las siguientes razones: la recogida es el único servicio que puede financiarse mediante este tributo, teniendo en cuenta que a partir del momento en que se efectúa la recogida, la basura es propiedad del Ayuntamiento, y el sujeto no se ve especialmente beneficiado por tal servicio. El beneficio especial para el contribuyente que paga la tasa por la prestación de un servicio público es un requisito ineludible de este tipo de tributos. En caso de ignorar esta circunstancia se estaría incurriendo en una ilegalidad.

Sin embargo, el TS reiteradamente ha señalado que conforme al art. 20 de la LRHL es posible el establecimiento de la exacción tributaria por eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos. El Tribunal considera que *“el servicio de prestación obligatoria no se reduce a la recogida, sino también el tratamiento (...), este tratamiento debe comprender (...) su eliminación”*⁵⁸. Con lo cual podemos decir que se unifica la doctrina, y se da vía libre a la imposición de esta tasa por las Corporaciones Locales, que tienen que atender a unas nuevas necesidades. Además, la tasa representa una toma de conciencia de la protección del medio ambiente, y una adecuada articulación de la misma puede incentivar a corregir conductas contaminantes (p. ej. el pago en función de los contenedores utilizados, ...).

4. LA FISCALIDAD EUROPEA

Con anterioridad se han tratado ciertos aspectos de la fiscalidad europea, con motivo de las reformas efectuadas en el ordenamiento interno derivadas de las sentencias del TJCE declarando la incompatibilidad de la normativa nacional con las Directivas. En este apartado, trataremos aquellas actuaciones de las Instituciones Europeas que no se han reflejado todavía en las normas nacionales, razón por la cual no se han tratado en los precedentes epígrafes. Nos referimos a aquellas directivas

⁵⁷ El art. 504 del CC establece que son de cuenta del usufructuario, durante todo el tiempo de duración del usufructo, el pago de las cargas y contribuciones anuales.

⁵⁸ Fundamento jurídico Cuarto STS de 17 de noviembre de 2000. También, la STS de 28 de mayo de 2000.

aprobadas, pero pendientes aún de transposición, y a la doctrina del TJCE, que sin duda, tendrá una pronta repercusión en el ordenamiento tributario de los estados miembros.

La Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del Impuesto sobre el valor añadido⁵⁹, exigirá alterar el texto de la Ley 37/1992, LIVA, en el sentido de que no se podrá obligar al no residente, que realiza operaciones sujetas al impuesto, a nombrar a un *representante fiscal*. Esta medida pretende evitar los posibles obstáculos que para el operador, sobre todo si es de reducidas dimensiones, supone tener un representante con residencia en el territorio de aplicación del impuesto. Los Estados miembros deberán establecer como una opción el nombramiento del representante, y en defecto de éste, el sujeto que deberá tributar es que recibe el bien o el servicio, lo que se ha llamado por la doctrina fiscal “*la inversión del sujeto pasivo*”.

El Consejo asegura que con esta medida no se está poniendo en peligro la capacidad recaudatoria de los Estados implicados en la transacción, ni se deja de controlar el fraude, pues para garantizar la adecuada tributación y evitar la elusión fiscal existe un sistema de “*asistencia mutua*” entre los Estados Miembros⁶⁰, que permite tener información detallada de los operadores en el mercado comunitario con independencia de la residencia de los mismos. De tal forma que se garantice que la operación tribute en el país de origen o en el de destino.

Entre las medidas adoptadas para *favorecer la colaboración de los Estados miembros*, se encuentra el *programa Fiscalis de la Unión Europea*⁶¹ que pretende simplificar las obligaciones de los sujetos tributarios, al mismo tiempo que evita el falseamiento de la competencia. Los Prfs. *Martin Fernandez y Grau Ruiiz* resaltan la relevancia del programa como primera medida para establecer el nuevo sistema común del IVA, hacia un mecanismo de inscripción fiscal en un único lugar, que exigirá la cooperación de las diversas administraciones estatales como si de una sola administración interna se tratase.

La norma citada trata de poner en práctica las medidas necesarias para facilitar la simplificación de la legislación sobre el mercado interior de acuerdo con el Informe de la Comisión sobre la segunda fase de la *iniciativa SLIM* (simplificación de la legislación sobre el mercado interior). En este informe se recomendaba que se estudiaran las posibilidades y los medios de reformar el sistema de la representación fiscal.

En la LIVA, p. ej. se establece como una de las obligaciones de los sujetos pasivos del impuesto el nombrar a un representante legal cuando no estén establecidos en el territorio nacional donde se aplica el impuesto (art. 164. Uno. 7º), que con la transposición de la Directiva será objeto de supre-

⁵⁹ DOCE L 269, de 21 de octubre de 2000. El artículo esencialmente modificado por la directiva es el art. 21 de la Sexta Directiva.

⁶⁰ Este sistema se establece en el Reglamento (CEE) nº218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992.

⁶¹ Adoptado por el Parlamento Europeo y el Consejo en la Decisión número 888/98, de 30 de marzo, DOCE L 126, de 28 de abril de 1998.

sión o al menos de matización, pues esta obligación seguirá permaneciendo si no existe con el país de la sede o del establecimiento del sujeto pasivo un instrumento de asistencia mutua⁶².

En otro orden cosas, la *STJCE de 21 de marzo de 2000* establece la legitimación de los tribunales económico-administrativos para plantear la cuestión prejudicial. Esta afirmación es muy novedosa, pues venía negándose tal posibilidad al propio TEAC, teniendo en cuenta que éste no está facultado para inaplicar una ley o reglamento nacional que se opusiera a las Directivas. Además, en nuestro ordenamiento los TEA no tienen naturaleza de órganos jurisdiccionales, sino de carácter administrativo, y según el TCEE, la naturaleza de órgano jurisdiccional es necesaria para realizar una cuestión prejudicial.

El pronunciamiento del TJCE viene a aplicar una doctrina según la cual el concepto de “*órgano jurisdiccional*” es un concepto comunitario, siendo irrelevantes las calificaciones del Derecho interno, exigiéndose que concurren en él los siguientes requisitos: el origen legal, la permanencia, el carácter contradictorio del procedimiento y la decisión en Derecho, y no en equidad, así como su independencia. Y, todas estas cuestiones se dan en los órganos económicos-administrativos, según el Tribunal de Luxemburgo, incluso el carácter contradictorio e independiente, teniendo en cuenta la separación orgánica y funcional, entre el orden de gestión y el de resolución.

Aunque, como apunta *Lucas Duran*, la independencia de los TEA no está clara teniendo en cuenta que es un organismo adscrito al Ministerio de Hacienda, el mismo departamento al que pertenece la AEAT. En cualquier caso, según el mismo autor, el Tribunal sacrifica “la uniformidad y solidez del concepto de “*órgano jurisdiccional*” derivado del Derecho comunitario, si bien beneficia a las partes (tanto Administración como obligados tributarios), al obedecer al principio de economía procesal”⁶³.

Sin embargo, como apunta *Facon y Tella*⁶⁴ la facultad no significa obligación. Ésta sólo se da en los casos en que la sentencia del tribunal nacional no sea susceptible de ulterior recurso. Los Tribunales económico-administrativo, nunca podrán declarar la invalidez de una norma, pero sí la no aplicación de aquella que se oponga a la normativa comunitaria, tras la oportuna cuestión prejudicial planteada en este sentido. Según el autor, la sentencia ha sentado un precedente.

De la misma opinión es *Malvarez Pascual* al señalar que “la decisión del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2000 es mucho más importante de lo que a primera vista pudiera parecer. No sólo permite a los TEA plantear cuestiones prejudiciales, sino que, (...)los habilita, (...) para inaplicar el derecho interno cuando se encuentra en contradicción con el Derecho comunitario”⁶⁵.

⁶² Nueva redacción dada al art. 21.2 b) Directiva 77/388/CEE.

⁶³ “Deducción...” pág. 16.

⁶⁴ “Legitimación de los tribunales económico-administrativos para plantear cuestión prejudicial: STJCE 21 de marzo 2000”, QF, nº7, abril 2000, págs, 5 a 10.

⁶⁵ “La admisibilidad y los efectos de las cuestiones prejudiciales planteadas por los Tribunales Económico-Administrativos”, *Revista de contabilidad y Tributación*, nº 209-210, agosto-septiembre 2000, Premio Estudios-Financieros 2000, págs. 3 y ss.