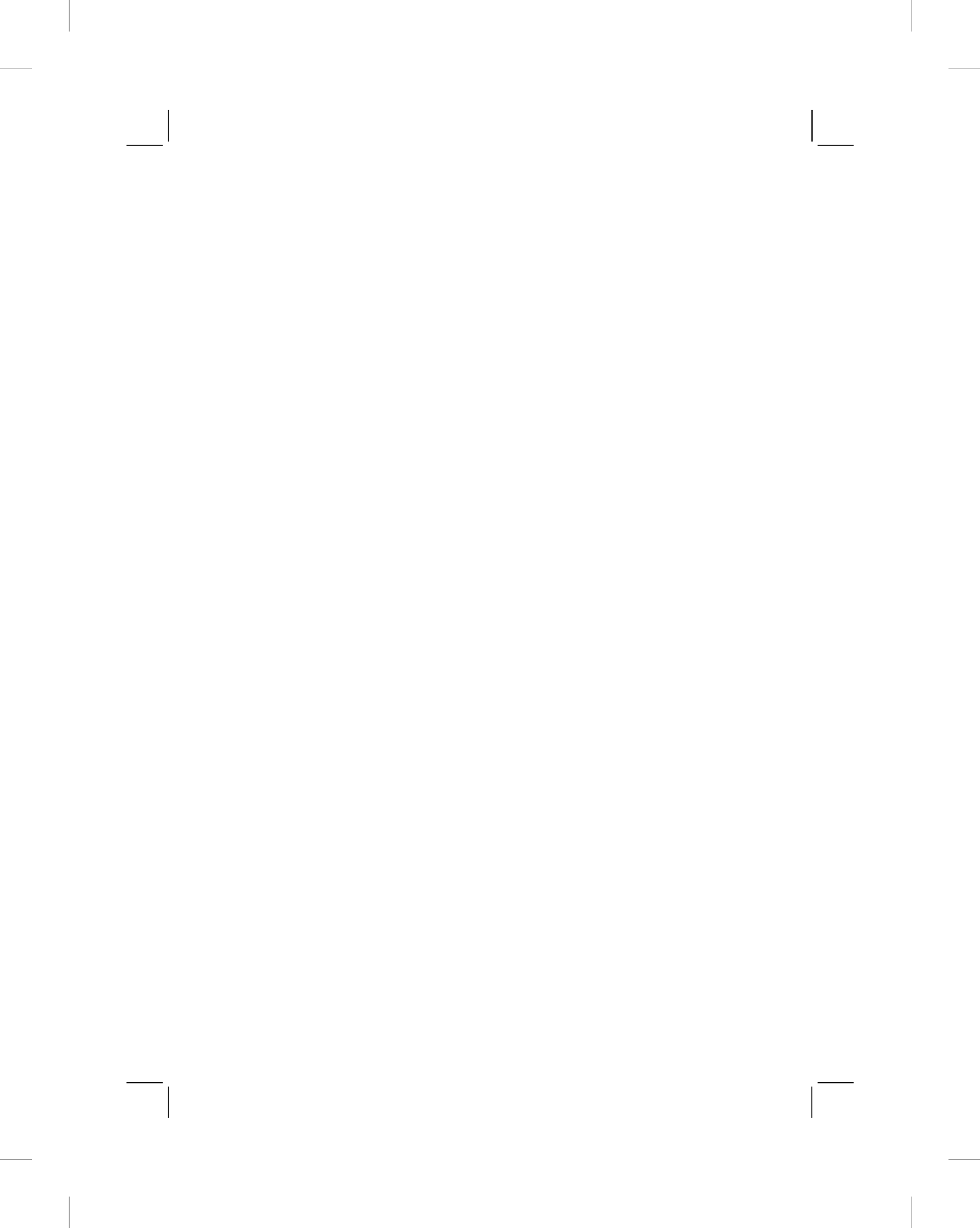


**ASPECTOS DE LA RETROACTIVIDAD EN
MATERIA TRIBUTARIA DESDE UNA
PERSPECTIVA DE DERECHO COMPARADO
Y SUPRANACIONAL EN LA EXPERIENCIA
DE ITALIA Y LA UNIÓN EUROPEA**

PROF. DR. PASQUALE PISTONE



ASPECTOS DE LA RETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA DESDE UNA PERSPECTIVA DE DERECHO COMPARADO Y SUPRANACIONAL EN LA EXPERIENCIA DE ITALIA Y LA UNIÓN EUROPEA

PROF. DR. PASQUALE PISTONE, WU VIENNA Y UNIVERSIDAD DE SALERNO ¹

TRADUCCIÓN: NATALIA QUIÑONES CRUZ ²

Resumen

Este estudio se basa en un análisis de la forma en la que la retroactividad se ha desarrollado en el sistema tributario italiano y hace un estado del arte actual en el derecho tributario europeo, haciendo énfasis particular en los problemas relativos a los efectos de las sentencias y la legislación supranacional (primaria y secundaria) en el tiempo. El artículo combina la normatividad nacional italiana con la normatividad supranacional para mostrar de qué manera se reconcilian las diferentes instancias del pluralismo legal en el marco de un sistema multinivel guiado por la regla de la supremacía del derecho de la Unión Europea sobre el derecho de los estados miembros, en especial en lo atinente a la aplicación de los fallos del Tribunal Europeo en los ámbitos nacionales de los estados miembros.

-
- 1 Abogado con título *magna cum laude* de la Universidad Federico II en Nápoles (1990). Obtuvo su Ph.D. *Cum dignitate publicationis* en Derecho Tributario Internacional y Comparado en la Universidad de Génova (2000). Durante la última década ha sido docente en varias universidades e institutos científicos en Europa y Sur América, así como ha sido ponente en conferencias y seminarios de tributación internacional. Es profesor asociado de Derecho Tributario en la Universidad de Salerno, donde ha sido docente desde el 2001, así como participante de varios programas de maestría en Derecho Tributario Internacional por toda Europa (European Tax College, en los programas de maestría de Leiden y Viena en Derecho Tributario Internacional). Además es miembro del comité editorial de la Revista Internacional Especializada Tributaria, Intertax; autor de dos libros y más de cincuenta publicaciones en cinco idiomas de la Unión Europea. Pasquale.Pistone@wu.ac.at.
 - 2 Abogada egresada de la Universidad del Rosario. Filósofa de la Universidad de los Andes. Maestría en Tributación Internacional en New York University School of Law. Especialista en Derecho Tributario, facultad de jurisprudencia Universidad del Rosario. Representante del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario/Universidad de Vienna. Conferencista en la Universidad de Uruguay. Profesora titular para la cátedra de Tributación Universidad Santo Tomás de Bucaramanga. Profesora de la cátedra de industria y comercio en la especialización en Derecho Tributario en la Universidad del Rosario. Profesora titular de introducción al Derecho Tributario Internacional en la especialización en Derecho Tributario Internacional. Conferencista en New York University, Vienna University (WU), Universidad Privada de Santa Cruz (UPSA), International Fiscal Association (IFA), European University Institute/GREIT, International Bar Association, IFA Colombia. Fundadora de la Corporación Dunna, Alternativas Creativas para la Paz Social. Socia junior de Quiñones Cruz Ltda.

Abstract

This paper is based in an analysis of the developments in retroactivity in the Italian tax system and the state of the art in retroactivity in European tax law. Emphasis is made on problems concerning the effects of judgments and supranational (primary and secondary) legislation in time. The article combines both the national and supranational level in order to show how the different instances of legal pluralism are reconciled in the framework of a multi-level system driven by the rule of the supremacy of European Union law over the law of the Member States, specially referring to the application of rulings issued by the ECJ by Member States.

Palabras clave

Irrretroactividad, Aplicación Retroactiva de los Tributos, Derecho Tributario Italiano, Derecho Tributario Europeo, Aplicación Ex Nunc y Ex Tunc de Normas Tributarias, Sistema Tributario, Principio de Legalidad, Seguridad Jurídica, Protección a los Contribuyentes, Confianza Legítima.

Key words

Retroactivity, Retroactive Application of Tax, Italian Tax System, European Tax Law, Ex Nunc and Ex Tunc Application of Tax Norms, Legal Certainty and Legitimate Expectations, Taxpayer Rights.

Sumario:

1. Introducción; 2. Retroactividad en el Derecho Tributario Italiano; 3. Retroactividad en el Derecho Tributario Europeo; 4. Conclusiones.

1. Introducción

Este artículo tiene a la vez un objetivo de derecho comparado y uno de derecho supranacional, y está escrito de manera que se facilite su lectura por expertos tributaristas que no estén familiarizados con el derecho italiano ni con el derecho comunitario europeo. Aunque no existe una razón específica (distinta a la experiencia legal personal del autor) para escoger al sistema italiano como el objeto de este artículo, sí es lógico que se combine la normatividad nacional con la normatividad supranacional para mostrar de qué manera se reconcilian las diferentes instancias del pluralismo legal en el marco de un sistema multinivel guiado por la regla de la supremacía del derecho de la Unión Europea sobre el derecho de los estados miembros.

Por ende, este artículo se divide en dos partes. Primero, el aspecto comparado del trabajo examina la forma en la que la retroactividad se ha desarrollado en el sistema tributario italiano. Segundo, la parte supranacional se enfoca en el estado del arte actual en el derecho tributario europeo, haciendo énfasis particular en los problemas relativos a las sentencias y la legislación supranacional (primaria y secundaria).¹

Las partes comparada y supranacional no representan un análisis exhaustivo de la retroactividad en materia tributaria, sino que se han concebido en un marco en el que se seleccionan problemas concretos para ilustrar los puntos críticos en los que el autor quisiera enfocar la atención de los lectores. Con el fin de alinear el análisis con los estándares que han sido objeto de discusión en el marco de la Asociación Europea de Profesores de Derecho Tributario (European Association of Tax Law Professors, EATLP), este artículo tomará en cuenta los puntos que se incluyeron en el cuestionario para el congreso de 2010 en Lovaina (Bélgica).²

1 Sobre el pluralismo legal, Cf. PISTONE, P. Soft tax law: steering legal pluralism towards international tax coordination. In: Weber, D. (ed.), *Traditional and alternative routes to European tax integration*. IBFD Publications, 2010. at 97 and ff.

2 Cf. GRIBNAU, H. and PAUWELS, M.R.T. General report. EATLP 2010 Congress; y Amatucci, F., *Italian National Report*, EATLP 2010 Congress.

2. Retroactividad en el Derecho Tributario Italiano

El tema de la retroactividad ha sido tradicionalmente objeto de atención por parte de la academia y jurisprudencia italianas, posiblemente debido a su impacto inmediato en el recaudo de los tributos y en el Estado Social de Derecho.³

Existe una categorización universalmente aceptada de la retroactividad tributaria con base en el objeto de la retroactividad. Se incluyen, entonces, tres grupos: la retroactividad del tributo, la de sus efectos y la retroactividad total. La primera se define como el cobro de un tributo con base en hechos ocurridos en el pasado. La segunda, la de los efectos retroactivos, surge cuando una norma tributaria se aplica sobre hechos ocurridos después de su entrada en vigor, pero produce efectos en el pasado.⁴ La retroactividad total es una combinación de las categorías anteriores y se da cuando una norma tributaria se aplica a hechos ocurridos en el pasado y produce efectos respecto de un momento anterior a su entrada en vigor.⁵

Desde una perspectiva conceptual, hay un entendimiento común en el sistema tributario italiano que indica que la ley solamente puede tener efectos hacia el futuro. Esto se confirma porque las disposiciones preliminares del Código Civil, que en Italia se consideran como una expresión de los principios generales del derecho, específicamente requieren que la ley tenga una función puramente prospectiva o hacia el futuro.⁶ Esta regla constituye un valor fundamental de la civilización legal y un principio general del sistema jurídico que debe ser

3 Las monografías principales sobre la retroactividad en el sistema tributario italiano han sido elaboradas por Amatucci, F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milan, Giuffrè, 2005 y Mastroiacovo, V., *I limiti alla retroattività nel Diritto tributario*, Milan, Giuffrè, 2005.

4 Ejemplos típicos de este tipo de retroactividad son los que conciernen reglas procedimentales, como aquellas que indican cómo debe presentarse una declaración o aquellas que versan sobre las condiciones necesarias para beneficiarse de una amnistía tributaria. En tales casos rige la regla de *tempus regit actum*, que requiere que se aplique la norma vigente al momento de aplicar la amnistía o el procedimiento, con lo cual es posible producir efectos respecto de situaciones que han ocurrido en el pasado.

5 El ejemplo tradicional de este tipo de retroactividad es el que concierne a las normas adoptadas por el parlamento para reemplazar un decreto temporal del gobierno (*decreto legge*) que no fue validado por el parlamento en el tiempo establecido por la ley.

6 Artículo 11 de las normas preliminares del Código Civil (*Disposizioni Preliminari al Codice Civile*).

cumplido, en principio, por el legislador para evitar la violación de los valores constitucionales que protegen la seguridad jurídica y la confianza legítima de los contribuyentes.⁷

Sin embargo, no es posible para los contribuyentes reclamar los efectos de una ley antes de que ésta sea sancionada. En consecuencia, el anuncio de potenciales reformas no goza de protección legal hasta el momento de su promulgación oficial a través de una ley o instrumento con fuerza de ley. En efecto, el Ministerio de Hacienda hace públicos sus borradores de reforma cada vez con mayor frecuencia. No obstante, ningún contribuyente podría invocar una protección legal respecto de dichos borradores. La situación, por supuesto, es diferente respecto de los actos que tienen efectos legales temporales, tales como los Decretos Temporales del Gobierno con fuerza de ley (*Decreti Legge*), durante el tiempo que el sistema legal italiano le otorga al Parlamento para validarlos a través de leyes.⁸

La prohibición de la retroactividad recibe una protección mucho más fuerte en materia tributaria, que va más allá del nivel de la legislación ordinaria, en la medida en que el cobro de tributos está estrictamente relacionado con los principios constitucionales de legalidad (artículo 23 de la Constitución) y de capacidad contributiva (artículo 53 constitucional). Dicha protección se asegura dentro del sistema tributario italiano a través de una interpretación *ex post* por la Corte Constitucional, que en algunos casos ha considerado que los tributos retroactivos son incompatibles con la protección de la libertad para emprender actividades económicas (artículo 41 constitucional).⁹ Hasta ahora no se ha elevado la misma petición desde la perspectiva de la compatibilidad con el derecho a la propiedad bajo la Convención Europea de Derechos Humanos.

En particular, el principio de legalidad requiere que los tributos se causen con base en una norma existente. Por ello, surge una violación directa a dicho principio cada vez que se cobre un tributo sin que exista una norma

7 Ver CORTE COSTITUZIONALE. (7, junio, 1999). N. 229; (4, noviembre, 1999). N. 416; (20, mayo, 2008). N. 162.

8 En caso de no obtener la validación por parte del parlamento, dichos decretos pierden sus efectos de manera retroactiva, con la excepción de la aplicación de la doctrina *rapporti esauriti*, que se verá más adelante en el texto.

9 Cf. CORTE COSTITUZIONALE. (20, julio, 1994). N. 315; (4, abril, 1999). N. 416.

previamente. Los límites de este principio, sin embargo, sólo incluyen las normas impositivas, es decir, las que regulan de manera inmediata el cobro de un tributo, o las condiciones en las que un tributo pueda ser cobrado con una tarifa reducida o exención. En consecuencia, los problemas de retroactividad que involucran otras normas, como las de naturaleza procedimental, no riñen por sí mismos con el principio de legalidad.

Respecto del principio de capacidad contributiva, la interpretación por la Corte Constitucional exige una conexión entre la imposición de los tributos y el momento en el que se exige el pago al contribuyente,¹⁰ con lo cual se busca prevenir, en principio, la imposición de cualquier impuesto con base en hechos pasados. No obstante, se permite el pago anticipado de tributos siempre y cuando el pago final se exija únicamente una vez ha finalizado el año fiscal.

Sin embargo, varios puntos críticos han surgido a raíz de la interpretación y aplicación concreta de dichos principios constitucionales.

El principio de legalidad ha recibido una protección débil contra normatividad retroactiva sobre la interpretación con autoridad, es decir, normas orientadas a aclarar la interpretación correcta de una norma previamente expedida, tomando en cuenta su apropiada racionalidad. Como se indica en la doctrina tributaria,¹¹ la Corte Constitucional ha tolerado con frecuencia el uso de esta herramienta para corregir una ley vigente políticamente indeseable. Esta situación ha ocurrido en repetidas ocasiones a través del uso de normas complejas cerrando vacíos legales en circunstancias no excepcionales, y por tanto en un marco que por su naturaleza podría entrar en conflicto con la Carta de Derechos del Contribuyente.¹² El autor considera que estas prácticas se encuentran en patente contradicción con la esencia del sistema, que aplica el principio de legalidad estricta, y considera que evitan que las cortes integren los vacíos a través de la interpretación judicial.

10 Cf. CORTE COSTITUZIONALE. (4, abril, 1990). N. 155.

11 Cf. TESAURO, F. Istituzioni di diritto tributario. X edición, vol. I. Turin, 2010. p. 54.

12 El artículo 1º de la Carta de Derechos del Contribuyente en Italia (Ley 27 de julio de 2000, N. 212) solo permite la expedición de normas interpretativas en circunstancias excepcionales, que deben consagrarse en las normas designadas oficialmente como instrumentos de interpretación auténtica o con autoridad.

También se han presentado problemas críticos respecto de la compatibilidad del principio de capacidad contributiva respecto de la imposición de tributos que se basan en momentos pasados para medir la capacidad contributiva presente de un contribuyente, como ocurre en algunos casos en la tributación de las ganancias de capital.¹³ Según la terminología del reporte general de EATLP, en este tipo de situaciones se presentaría un problema de retrospectividad, y no de retroactividad propiamente dicha, que es precisamente el término que se ha utilizado comúnmente en la ley italiana. Otros puntos críticos han surgido cuando el legislador interviene sobre impuestos debidos respecto de un año fiscal que ha comenzado pero no ha terminado, o cuando ha terminado pero aún no se han cumplido las obligaciones formales de declaración y pago para dicho año fiscal. Desde una perspectiva teórica, el autor considera que dicho conflicto se presenta cada vez que se solicita al contribuyente realizar un pago tributario con condiciones distintas a las que hubiesen aplicado al momento de completar el hecho generador.

El autor también considera que surgen problemas críticos en los casos en los que las reglas de procedimiento son modificadas y aplican de manera inmediata en razón de la regla *tempus regis actum*, pero producen efectos que el contribuyente no pudo haber anticipado razonablemente al momento de los hechos que dan lugar a la aplicación del procedimiento. Un buen ejemplo de esto, que aún no se discute en la literatura tributaria italiana, sería la extensión de la prescripción para la fiscalización de casos que involucren fraude fiscal. De un lado, creemos que aún en los casos de fraude fiscal, el sistema legal no debería invocar la necesidad de luchar contra tan peligroso fenómeno para alterar las reglas existentes, pues ello afectaría la seguridad jurídica general del sistema; de otro lado, también resulta preocupante la situación de una persona que se investigue por la presunta violación de las normas antiabuso y que eventualmente demuestre su inocencia. En dichas circunstancias, el sistema legal impondría una carga adicional sobre el contribuyente que ha actuado de buena fe, pues tendría que soportar la carga de la investigación por un período mayor que no podría haber prevenido de manera razonable al momento de los hechos relevantes, afectándose así su derecho de defensa.¹⁴

13 Cf. CORTE COSTITUZIONALE. (23, mayo, 1966). N. 44, sobre el conflicto generado por un impuesto sobre la valorización de bienes inmuebles por un período que incluía los diez años anteriores a la expedición de la norma.

14 Una cláusula más específica en esta categoría fue objeto de atención cuando Italia extendió la prescripción para la fiscalización de la aplicación indebida de una amnistía. Cf. TEJ, 17 de julio de 2008, caso C-132/06, Comisión vs. Italia [amnistía tributaria].

Tenemos entonces que hay razones específicas por las que se requiere la retroactividad en algunas situaciones y se prohíbe en otras.

La retroactividad se requiere por obvias razones en los casos de amnistías tributarias, pero también cuando se aplica una sanción reducida respecto de la que se hubiese aplicado al momento de la violación de la norma. La retroactividad se prohíbe, en cambio, cuando ocurre la situación opuesta, v.g. cuando se aumentan las sanciones respecto de las sanciones existentes al momento de la violación. La prohibición de la retroactividad de la pena más gravosa se da como consecuencia de un principio general aplicable al derecho penal italiano, el cual se aplica también a las multas administrativas en materia tributaria desde 1998.

Se requieren, no obstante, mayores especificaciones para circunscribir los efectos de la aplicación retroactiva de cambios legislativos que introducen sanciones más favorables al contribuyente respecto de las sanciones aplicables al momento de la violación. En particular, los efectos retroactivos pueden invocarse siempre que el cobro de la sanción no se haya dado de manera definitiva, excepto en los casos en los que se elimina la sanción por completo (*abolitio criminis*)¹⁵ Sin embargo, bajo ninguna circunstancia podrá el contribuyente solicitar el reembolso de las sanciones que ya han sido pagadas. Este límite a los efectos retroactivos de las normas más favorables en materia sancionatoria se deriva de la doctrina "*rapporti esauriti*", según el cual una relación legal que ha producido todos sus efectos no puede ser abierta de nuevo ni siquiera bajo circunstancias excepcionales.

La doctrina "*rapporti esauriti*" también se aplica a los efectos de las sentencias de la Corte Constitucional que declaran la incompatibilidad de una norma con la Constitución italiana, de manera que dichas sentencias pueden aplicarse de manera retroactiva al cobro de tributos y sanciones que no se ha completado de manera definitiva, es decir, a las situaciones en las que el contribuyente pueda interponer recursos contra los actos liquidatorios, o cuando no se ha proferido fallo definitivo o el contribuyente no ha efectuado el pago final.¹⁶

15 Cf. Artículo 3º, Decreto de 18 de diciembre de 1997, N. 472.

16 Para más información, Cf. CORTE DI CASSAZIONE. Sala de Impuestos. (24, febrero, 2002). N. 4698.

Esta doctrina tiene también repercusiones sobre las situaciones en las que se discute la compatibilidad de una norma con el Derecho de la Unión Europea, debido a la aplicación del principio comunitario de equivalencia, el cual obliga a los Estados miembros a suministrar las mismas reglas de procedimiento para situaciones puramente nacionales y situaciones al interior de la Comunidad Europea.¹⁷

En general, no existen limitaciones respecto de los efectos retroactivos de las sentencias dentro del ordenamiento italiano, por lo cual se requiere la intervención del legislador para expedir normas de transición siempre que un fallo genere vacíos legales. No obstante, los contribuyentes generalmente pueden invocar la protección de sus expectativas legítimas incluso respecto de cambios en la interpretación de las normas por parte de las autoridades tributarias, evitando así su exposición a potenciales sanciones.¹⁸

3. Retroactividad en el Derecho Tributario Europeo

El análisis de la retroactividad en el Derecho Tributario de la UE¹⁹ genera problemas que son sólo parcialmente equivalentes a los que se han analizado hasta ahora en el nivel nacional del ordenamiento italiano. Existen varias razones para explicar la discrepancia, pero discutiremos dos razones principales a continuación.

Primero, el derecho de la Unión Europea es derecho supranacional que los Estados Miembros comparten y que prevalece sobre la ley nacional que cada uno de los estados aplica al interior de su territorio. En consecuencia, el Derecho de la Unión Europea se combina estructuralmente con el pluralismo legal, que está sometido a la supremacía del derecho de la Unión, pero que requiere la cooperación en los niveles nacional y comunitario para la fiscalización.

17 Ver infra., párrafo 3.

18 Cf. Artículo 10.2 de la Carta de Derechos del Contribuyente sobre la prohibición de imponer sanciones ante un cambio en la doctrina y práctica de las autoridades tributarias.

19 Esta sección se enfoca en el derecho tributario europeo teniendo en cuenta la ley supranacional de la EU y sus estados miembros, pero excluyendo otros sistemas legales basados en otras convenciones europeas, como por ejemplo el sistema de la Convención Europea de Derechos Humanos.

Segundo, el derecho tributario europeo es un set de reglas complejas que han resultado de la interacción entre la ley nacional y la ley supranacional, pues aún no se ha dado la renuncia total del poder tributario a favor de la Unión Europea. En dichas circunstancias, el poder tributario en principio se mantiene en el nivel nacional, a menos que se requiera trasladarlos de manera total o parcial a las instituciones de la UE en los casos en los que se configuran obstáculos para situaciones transnacionales que no puedan eliminarse a nivel nacional. De esta manera se garantiza el cumplimiento de la supremacía del Derecho de la Unión Europea.

En contraste, las reglas de procedimiento se mantienen en el nivel nacional bajo el principio de autonomía procedimental, que excluye la aplicación de las mismas reglas a lo largo del territorio de la UE, fragmentando así los recursos disponibles dependiendo del estado miembro involucrado en la disputa. Sin embargo, cada estado de la Unión Europea mantiene su soberanía, siempre que se garantice el cumplimiento de los principios fundamentales de equivalencia y efectividad.²⁰ Bajo el principio de equivalencia, los estados deben aplicar las mismas reglas de procedimiento respecto de situaciones nacionales y de situaciones que involucren países de la UE, mientras que el principio de efectividad requiere que los estados garanticen un grado efectivo de protección para los derechos otorgados por el derecho de la Unión Europea sin cargas desproporcionadas para el contribuyente. Es por ello que la imposición de requisitos y condiciones más gravosos para hacer efectivos los derechos conferidos por el derecho de la UE se considera equivalente a la negación de hecho de los recursos para hacer efectivos los derechos mencionados.

En general, la aplicación retroactiva de las medidas tributarias puede generar conflictos con los principios básicos europeos de seguridad jurídica y confianza legítima, que de hecho comparten el molde con sus formas equivalentes que se han descrito en párrafos anteriores para el nivel nacional italiano.

20 Cf. TEJ, (19, noviembre, 1991). Casos acumulados C-6 y 9/91, Francovich, para. 43. Esta jurisprudencia fue confirmada en varias ocasiones en el campo de los impuestos indirectos (ver TEJ, (16, diciembre, 1992). Caso C-210/91, Comisión vs. Grecia, para. 20; (1º, julio, 1993). Caso C-312/91, Metalsa, paras. 14-15; (26, octubre, 1995). Caso C-36/94, Siesse, para. 22; (17, noviembre, 1998). Caso C-228/96, Fallimento Aprile, para. 18; (12, julio, 2001). Case C-262/99, Louloudakis, para. 69.

Ambos principios serán objeto de un análisis más específico a continuación, teniendo en cuenta el impacto que tiene la limitación de la aplicación retroactiva de las sentencias del Tribunal Europeo de Justicia sobre la seguridad jurídica, y los efectos que tendrían sobre la confianza legítima de los contribuyentes las limitaciones a la ley supranacional.

La seguridad jurídica genera un patrón más complejo que en el nivel nacional, pues en este caso se aplica en un contexto de pluralismo legal, en el que las normas de derecho supranacional deben asegurar su supremacía efectiva sobre la ley nacional, incluso a través de las cortes nacionales, que deben inaplicar la ley nacional en caso de conflicto evidente. Por esta razón, el Tribunal Europeo de Justicia ha protegido fuertemente el valor de la seguridad jurídica²¹ aún en los casos de decisiones judiciales y administrativas definitivas, permitiendo su revisión únicamente en casos excepcionales²²

La razón por la que los problemas de retroactividad han sido objeto de atención respecto de los efectos de los fallos del Tribunal Europeo posiblemente se debe a la necesidad de exigir el cumplimiento de los principios del derecho europeo y de aplicar la interpretación de sus normas no sólo a nivel supranacional, sino especialmente en el nivel nacional. Por esta razón, el autor ha seleccionado este asunto para reconstruir los límites de la retroactividad en el derecho tributario europeo, basado en que los límites deberán reflejar los dos principios básicos de seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima anunciados en párrafos anteriores de esta misma sección.

El problema de la retroactividad respecto de los fallos del TEJ surge desde la perspectiva opuesta de la que se ha analizado en la sección anterior de este artículo. Mientras de la retroactividad de las normas produce efectos negativos en la seguridad jurídica, en el caso de los fallos del TEJ es la no retroactividad la que produce el mismo efecto perjudicial.

21 Cf. TEJ. (26, abril, 2005). Caso C-376/02, Stichting Goed Wonen.

22 El Tribunal Europeo ha tocado este tema en varias sentencias relativas al poder para revisar decisiones judiciales finales nacionales y la necesidad de proteger la estabilidad de los derechos derivados de dichas decisiones. Cf. TEJ. (16, marzo, 2006). Caso C-234/04, Kapferer; (18, julio, 2007). C-119/05, Lucchini; (3, septiembre, 2009). Caso C-2/08, Fallimento Olimpiclub.

Para poder comprender las implicaciones negativas que podrían surgir de la limitación de los efectos retroactivos de un fallo del TEJ, se podría considerar como ejemplo la situación de tres contribuyentes, dos de los cuales manifiestan un problema de compatibilidad de un Estado Miembro frente a la ley europea y un tercero que manifiesta un problema sustancialmente equivalente de compatibilidad con la ley europea respecto de una norma diferente de otro Estado Miembro de la UE. En principio, si el Tribunal Europeo de Justicia limitara los efectos retroactivos de sus fallos, el único contribuyente que podría asegurar la protección de los derechos otorgados por la Unión Europea sería el que llegó con mayor rapidez al Tribunal Europeo de Justicia. Esto desembocaría en una carrera extremadamente injusta hacia Luxemburgo, especialmente cuando sabemos que las implicaciones de la autonomía procedimental nacional también pueden provocar demoras estructurales de un Estado Miembro a otro en la presentación del problema de compatibilidad ante el tribunal. Además, existiría un problema adicional de equidad respecto de los dos contribuyentes de un mismo Estado Miembro frente a la misma norma nacional.

Con base en la jurisprudencia y el precedente del Tribunal Europeo de Justicia²³, el autor considera que las sentencias del TEJ tienen una función meramente declaratoria en la que se esclarece el significado correcto y el ámbito de aplicación de la ley de la Unión Europea desde el momento de su entrada en vigor. Por ende, la limitación de los efectos temporales de un fallo del TEJ sería equivalente, en principio, a limitación de los efectos de la ley Europea y de su supremacía sobre la ley nacional, lo cual es, a todas luces, inaceptable.

Por tanto, solo puede llegarse a una conclusión diferente en circunstancias excepcionales,²⁴ en las que existe un interés inminente de proteger la estabilidad de los derechos que han reclamado las personas de buena fe; interés que prima sobre el interés de otorgar efectos absolutos a la supremacía de la ley de la Unión Europea sobre la ley nacional. El TEJ admite esta situación únicamente en los casos en los que un Estado Miembro suministra

²³ Cf. TEJ. (6, marzo, 2007). Caso C-292/04, Meilicke 1 et aa., para. 34.

²⁴ El Tribunal Europeo de Justicia ha confirmado estos requisitos en repetidas ocasiones en casos tributarios y no tributarios.

pruebas concretas de su actuación de buena fe respecto de una norma de ley Europea que fuera objeto de incertidumbre jurídica, y prueba además que la aplicación *ex tunc* de la sentencia afectaría de manera significativa la economía del país.

La interpretación de estos tres requisitos (buena fe, incertidumbre jurídica y grave perjuicio para la economía nacional) ha sido generalmente muy estricta en los casos relativos a la ley tributaria. Las preocupaciones presupuestales nunca se han admitido como argumento relevante para justificar la limitación de los efectos temporales de una sentencia del TEJ. Las pruebas de buena fe por los Estados Miembros se deben examinar a la luz de las expectativas legítimas que cualquier Estado Miembro de buena fe podría derivar de la posición de cualquiera de las instituciones de la UE, como la Comisión Europea, siempre y cuando no se haya producido un fallo del Tribunal Europeo en el que se haya aclarado la interpretación de la norma. En este último caso, la jurisprudencia más reciente del TEJ parece ser renuente a limitar los efectos retroactivos de un segundo fallo, a menos que existan condiciones de incertidumbre objetiva en el primer fallo.²⁵

Hay un asunto adicional que surge al momento de determinar de qué manera la limitación de los efectos de una sentencia del TEJ debe darse en la práctica. En principio, el Tribunal Europeo de Justicia no ha admitido una regla general para la no retroactividad excepcional, de manera que la operatividad de la limitación de los efectos del fallo se determina dependiendo de las circunstancias de cada caso. Es así como los efectos retroactivos pueden limitarse únicamente respecto de uno de los Estados Miembros. El precedente del Tribunal Europeo de Justicia rechaza la posición que indica que la limitación de los efectos temporales de las sentencias puede afectar los derechos que ya han sido reclamados por terceros ante las cortes nacionales al momento del fallo. Esta posición muestra la preocupación por los contribuyentes que tomaron una iniciativa para buscar la protección de los derechos otorgados por la ley de la Unión Europea, aunque el autor reconoce que aún existen dudas respecto de la identificación de esta línea divisoria en materia de impuestos.

²⁵ Cf. TEJ. (6, marzo, 2007). Caso C-292/04, Meilicke 1 et aa., paras. 37-38.

En varios Estados Miembros de la UE, el litigio en sede judicial solamente es posible después de completar un procedimiento administrativo preliminar frente a las autoridades tributarias.²⁶ Independientemente de si este procedimiento resulta corto o largo, el autor considera que el derecho de los contribuyentes de aplicar una sentencia del TEJ de manera retroactiva se debe proteger siempre que la sentencia se refiera al mismo asunto, pues en este caso el contribuyente realizó todo lo que estaba a su alcance para obtener la garantía de un derecho otorgado por la ley de la Unión Europea.²⁷

Considerando la función declaratoria de los fallos del TEJ sobre el significado y alcance de la ley de la Unión Europea, el autor se pregunta si se debería implementar una mayor restricción a los fallos no retroactivos del TEJ. En particular, teniendo en cuenta el desarrollo frenético y continuo de la jurisprudencia del TEJ en materia de impuestos directos, el autor piensa que no resulta muy justo obligar a los contribuyentes a mantenerse al día de estos desarrollos para poder escapar a las consecuencias negativas que tienen los fallos no retroactivos (*ex-nunc*) sobre el ejercicio de sus derechos. Desde esta perspectiva, proponemos que los efectos no retroactivos se produzcan únicamente respecto de aquellos contribuyentes que tuvieron la oportunidad de interponer una acción exigiendo la devolución de un impuesto incompatible con la ley Europea y sin embargo no ejercieron este derecho. En efecto, esta posición implica bajar el rasero de manera significativa, con la consecuencia de reducir considerablemente los efectos no retroactivos de las sentencias, pero al mismo tiempo se establecerían condiciones razonables para el ejercicio y garantía efectiva de los derechos otorgados por la ley de la Unión Europea. Adicionalmente, si en principio el impuesto es incompatible con la ley Europea, debería impedirse que los Estados Miembros recauden dineros legítimamente por este concepto. De hecho, cualquier recaudo producto de un impuesto incompatible con la normatividad europea ya representa un problema desde la perspectiva jurídica.

26 Este debate se da también dentro del procedimiento tributario ordinario en Colombia, en la medida en que se requiere el agotamiento de la vía gubernativa, mientras que el TEJ se ha referido a los casos en los que el contribuyente ya ha interpuesto una acción ante la jurisdicción (N.T.).

27 Esta visión puede conciliarse con la posición del Tribunal Europeo de Justicia en el caso EKW. Cf. TEJ, 9.3.2000, EKW, Caso C-437/97, para. 60.

El marco es aún más claro respecto de la protección de las expectativas legítimas de los contribuyentes si trasladamos el foco de nuestro análisis a la interpretación de la ley supranacional. Para este propósito, parece adecuado referirnos a temas como el IVA, en el que existe un grado de armonización que ha trasladado el ejercicio del poder tributario al nivel supranacional, de modo que los Estados Miembros solamente mantienen la función de implementar las directivas de la UE. En este contexto debemos preguntarnos si la expectativa legítima de un contribuyente a ejercer el derecho otorgado por una directiva la Unión Europea, como por ejemplo el derecho a solicitar una deducción, puede limitarse de manera retroactiva por un Estado Miembro. Este asunto específico ya ha sido contemplado por el Tribunal Europeo de Justicia en el caso *Stichting Goed Wonen*,²⁸ en el que se da una solución clara y directa para nuestro problema.

En general, el Tribunal Europeo de Justicia protege fuertemente el derecho a deducir el IVA pagado, buscando que el impuesto conserve su neutralidad desde el productor hasta el consumidor y corresponda exactamente al valor agregado que se ha acumulado en los bienes y servicios consumidos. Es por ello que el AG Tizzano recomendó al tribunal en el caso citado, que se aceptara que el derecho a deducir el impuesto de IVA pagado no podrá ser limitado de manera retroactiva por una norma posterior de un Estado Miembro. Esta posición es natural, en tanto que el comprador de un bien o servicio tiene una expectativa legítima de poder deducir el IVA correspondiente desde el momento en que recibe el bien o servicio. Además, no es posible controvertir la buena fe del contribuyente en este caso. No obstante, la decisión adoptada por la Sala General del tribunal adoptó una posición distinta y le atribuyó un peso significativo a la argumentación del Estado Miembro, que alegaba que la medida era necesaria para contrarrestar un fraude masivo de deducciones de IVA. El TEJ finalmente delegó la decisión a la corte nacional, quien debió determinar si la introducción retroactiva de una limitación al derecho a deducir era una medida necesaria para cumplir este propósito. Aunque el autor reconoce que esta segunda condición es coherente con la jurisprudencia del Tribunal Europeo sobre la aplicación retroactiva de la ley supranacional en el campo del IVA, la conclusión del TEJ en este caso nos sorprende, pues se

28 TEC. (26, abril, 2005). Caso C-376/02, *Stichting Goed Wonen*.

distancia de la posición usual del tribunal en los casos en los que la buena fe del contribuyente no se discute. El autor considera que la confianza legítima de un contribuyente que actúa de buena fe fue sacrificada por esta decisión que prefirió apoyar una reacción desproporcionada al riesgo de fraude, cuando el TEJ –en precedentes y jurisprudencia posterior²⁹- normalmente evita que este fenómeno ocurra.

No es sorprendente, entonces, que el TEJ concluyera en el caso *Uszodaépitő* que la imposición de condiciones más gravosas para el ejercicio del derecho a deducir el IVA pagado es incompatible como tal con el sistema común de IVA en la UE, sin que se necesitara mayor especificación.

4. Conclusiones

El análisis de la ley nacional y supranacional en las secciones anteriores de este artículo nos lleva a un resultado común, mostrando que hay poco lugar para la retroactividad en el derecho tributario moderno.

Desde la perspectiva de la ley nacional, según el análisis del derecho tributario italiano, la retroactividad resulta perjudicial para la justicia y la juridicidad del sistema tributario, y generalmente se prohíbe a menos que existan razones especiales para permitirla o cuando se requiere admitirla, como en el caso de las amnistías. Aunque existe un consenso general en la literatura tributaria respecto de estas conclusiones, surgen todavía problemas relevantes en situaciones concretas, donde el interés de proteger el recaudo lleva al legislativo a introducir excepciones, a veces incluso disfrazadas de interpretaciones con autoridad, que el poder judicial tolera con demasiada frecuencia con el fin de cerrar los vacíos en los sistemas tributarios.

29 Cf. *Inter Alia* ECJ. (18, diciembre, 1997). Casos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, *Garage Molenheide et aa.*; (12, enero, 2006). Casos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, *Optigen*, para. 52; (6, julio, 2006). Casos acumulados C-439/04 y 440/04, *Axel Kittel et aa.*, paras. 45-46; (21, febrero, 2008). Caso C-271/06, *Netto Supermarkt*, para. 28.

El autor considera que esta tolerancia entra en contradicción con las mismas bases de los sistemas tributarios, que protegen la juridicidad y la seguridad jurídica, y que en principio no admiten excepciones en este aspecto. Por las mismas razones, si aceptamos que la función de la rama judicial se limita a esclarecer el significado y el alcance de las normas existentes en un sistema legal, también debemos aceptar que la limitación de los efectos retroactivos (*ex nunc*) de los fallos debe ser una excepción que se aplique únicamente en casos limitados.

El derecho de la Unión Europea tiene una posición más restrictiva de la retroactividad, posiblemente por la percepción clara de su potencial perjuicio a la seguridad jurídica y a la protección de la confianza legítima en el contexto del pluralismo jurídico que se encuentra inexorablemente atado a su interpretación y aplicación. La ley supranacional, como la interpreta el Tribunal Europeo de Justicia, posiblemente otorga uno de los estándares más avanzados para obtener justicia en materia tributaria, asegurando la efectiva protección de los contribuyentes en todos los casos en los que los estados abusan de sus poderes para introducir normas tributarias que infringen las reglas básicas del sistema tributario. Cuando un Estado Miembro se dedica meramente a implementar la ley supranacional, como en el caso del IVA, debe entonces cumplir con estos estándares más estrictos, sin importar el nivel de tolerancia a la retroactividad en su sistema tributario nacional.

La existencia del pluralismo legal podría en principio suministrar un marco más complejo y por tanto justificar un mayor número de excepciones a la retroactividad de los fallos por parte de la corte supranacional. Sin embargo, el Tribunal Europeo de Justicia parece comprometido a utilizar la prerrogativa de dichas excepciones en casos muy limitados, fortaleciendo así la protección de los contribuyentes y la juridicidad del sistema. Desde este punto de vista, el autor considera que otros sistemas legales del mundo podrían adoptar este modelo desde la perspectiva de la teoría legal comparada, para poder afirmar que la retroactividad es una característica altamente excepcional en un sistema jurídico. Y esto es así con mayor razón en el campo tributario, pues de otra manera el Estado tendría el poder de violar la seguridad jurídica y afectar la confianza legítima de los contribuyentes que han actuado de buena fe, generándoles un grave perjuicio.