

## El papel y efectos de la doctrina administrativa nacional en Suecia y su incidencia en la aplicación del Derecho de la UE

Björn Westberg<sup>1</sup>

### 1. El concepto "doctrina administrativa"

En Suecia el concepto "doctrina administrativa" cubre una amplia gama de decisiones vinculantes y no vinculantes emanadas de los entes y tribunales administrativos. Éstos últimos responden a una estructura absolutamente independiente de los órganos jurisdiccionales civiles y penales.

El sistema de fuentes del Derecho integrado por leyes, reglamentos y otros actos emanados sobre la base de una habilitación normativa explícita, debe diferenciarse nítidamente de la doctrina administrativa que puede desarrollarse en este contexto normativo. Según la Constitución, el Parlamento debe establecer los impuestos mediante leyes, mientras que corresponde al Gobierno la competencia para aprobar decretos de naturaleza reglamentaria (*förordningar*). Dentro de ciertos límites, la Agencia Tributaria Sueca (*Skatteverket*) tiene la posibilidad de aprobar resoluciones vinculantes en las que interpreta las leyes y reglamentos (*föreskrifter*).<sup>2</sup>

Además de un limitado número de resoluciones vinculantes, la Agencia Tributaria Sueca publica una importante cantidad de documentos no vinculantes pero cuya aplicación está bastante generalizada (*Allmänna råd*).<sup>3</sup> La Agencia Tributaria publica también un gran número de directrices no vinculantes, folletos informativos, manuales, avisos, etc.<sup>4</sup> Sin embargo, la frontera entre la información general sobre el contenido de la normativa, la jurisprudencia, los

---

<sup>1</sup> Björn Westberg, Doctor en Derecho, Master en Administración de Empresas, Profesor de Derecho Financiero en la Jönköping International Business School. E-mail: Bjorn.Westberg@jibs.hj.se. Traducción realizada por Francisco José Nocete Correa, Profesor Contratado Doctor, Universidad de Castilla-La Mancha – Centro Internacional de Estudios Fiscales

<sup>2</sup> Skatteverkets föreskrifter 2011.

<sup>3</sup> Skatteverkets allmänna råd 2011.

<sup>4</sup> Información legal, Rättsinformation, de la Agencia Tributaria Sueca.

documentos preparatorios y los posicionamientos de la Agencia Tributaria no siempre resulta bien definida en sus documentos.

## **2. La interpretación de la Administración Tributaria frente a la práctica administrativa habitual de las oficinas descentralizadas de la Administración Tributaria**

### **2.1. Administración Tributaria Central**

Desde el año 2004, la Agencia Tributaria Sueca es un ente constituido por una Oficina Central y ocho regiones fiscales, dotada cada una de ellas con un determinado número de oficinas locales. Anteriormente las regiones constituían entes separados. Este cambio resulta importante en muchos aspectos, entre ellos, para establecer una aplicación más eficaz de la doctrina administrativa en todo el país.<sup>5</sup> La apertura de una Oficina de Grandes Empresas, un centro de proceso de datos, un centro de atención telefónica y las unidades nacionales especializadas han favorecido el establecimiento de una Administración más centralizada. El papel que corresponde a la interpretación de la Administración Tributaria ha resultado fortalecido frente a la práctica administrativa habitual de las unidades regionales, incluyendo las oficinas locales. La Agencia Tributaria Sueca se encarga ahora de garantizar la aplicación general del imperio de la ley, el tratamiento no discriminatorio de los contribuyentes y la seguridad jurídica en el ámbito tributario.<sup>6</sup> Dentro de su esfera competencial, la Agencia Tributaria interpreta las leyes y otros instrumentos jurídicos.

Mientras que la Autoridad Tributaria Central fue una entidad separada, denominada *Riksskatteverket*, se podían recurrir sus decisiones por cualquiera de las regiones y oficinas locales con la finalidad de clarificar la doctrina administrativa. Desde el establecimiento del ente centralizado, se estableció la figura del Comisario Público, dotado de la posibilidad de recurrir cualquier

---

<sup>5</sup> Véase, por ejemplo, el Proyecto de Ley, Regeringens proposition 2002/03:99, page 213; así como las páginas, 227; esta conclusión se confirma en The Swedish Tax Agency Report 2011: Taxes in Sweden 2010. A summary of the Tax Statistical Yearbook of Sweden, Capítulo 9.2.1.

<sup>6</sup> Véase el Decreto Gubernamental: Reglamento de la Agencia Tributaria Sueca, Förrordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket, Artículo 2.

decisión de la Administración Tributaria.<sup>7</sup> “El Comisario podrá recurrir todas las resoluciones tributarias adoptadas por la Agencia Tributaria y la Agencia de Aduanas relativas a una persona física o jurídica. La finalidad de esta medida es la de salvaguardar el interés fiscal”.<sup>8</sup> Aunque el Comisario Público es designado por el Gobierno, pertenece a la Agencia Tributaria. Habría sido preferible un Comisario completamente independiente con la capacidad de controlar que la práctica administrativa fuera coherente en todo el país y respecto de diversas clases de contribuyentes.

## **2.2. Consultas Previas**

### **2.2.1. Condiciones Generales**

La interpretación en forma de consultas previas reduce la práctica administrativa habitual de las oficinas descentralizadas de la Administración Tributaria. En Suecia, sólo existen dos tipos de decisiones con carácter vinculante, una relativa a las resoluciones previas relacionadas con los tributos que gravan la renta, el IVA y los aranceles aduaneros, y otra relativa a la aplicación de beneficios fiscales al personal de alta dirección extranjero.

### **2.2.2. El Consejo de Dictámenes Tributarios**

Las decisiones adoptadas por el Consejo de Dictámenes Tributarios son vinculantes para la Administración Tributaria y los Tribunales Administrativos, si el contribuyente afectado así lo solicita.<sup>9</sup> Las decisiones del Consejo pueden ser recurridas por el contribuyente y por la Agencia Tributaria ante la Suprema Corte Administrativa sin necesidad de autorización previa. En algunos casos el

---

<sup>7</sup> Véase la Ley sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Agencia Tributaria Sueca, Lag (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket; véase también el Decreto Gubernamental, Prop. 2002/03:99, Capítulos 6.5 y 6.13.

<sup>8</sup> The Swedish Tax Agency Report 2011: Taxes in Sweden 2010. A summary of the Tax Statistical Yearbook of Sweden, Capítulo 9.2.5.

<sup>9</sup> Artículo 16 de la Ley de Consultas Previas, Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, véase también la información del Consejo para la resolución de consultas previas, Skatterättsnämnden.

Comisario Público tiene la posibilidad de intervenir para solicitar la emisión o recurrir una consulta previa, siempre que resulte relevante para garantizar una interpretación coherente de la normativa. Para poder solicitar la emisión de una consulta previa en materia de impuestos sobre la renta es necesario que el contribuyente abone una determinada suma, normalmente entre 1.000 y 20.000 coronas suecas. Las consultas previas en materia de IVA e impuestos aduaneros pueden solicitarse sin necesidad de abonar ninguna cantidad. Sin embargo, el coste total para el contribuyente puede ser bastante elevado, en la medida en que la preparación de la solicitud requiere el asesoramiento previo de profesionales con un alto grado de conocimientos legales y tributarios de la normativa fiscal.

En mi opinión, la solicitud de una consulta previa entraña dos riesgos para el contribuyente. En primer lugar, la decisión puede ser desfavorable al solicitante que, además, habrá puesto en conocimiento de la Administración Tributaria todas las circunstancias relevantes para la emanación de la consulta, pudiendo ser utilizadas en una posterior regularización.

En segundo lugar, independientemente del resultado de la consulta, el contenido material de las consultas previas estará a disposición del público en Internet y en formato impreso, aunque el nombre del solicitante y de ciertos datos privados o económicos se mantengan en secreto. Los competidores pueden tener acceso a información precisa sobre las nuevas ideas y estrategias de negocio.

### **2.2.3. La Tributación del Consejo de Investigadores**

El personal de alta dirección, especialmente los ejecutivos, expertos e investigadores pueden recibir un tratamiento fiscal privilegiado cuando trabajen en Suecia.<sup>10</sup> La solicitud para poder aplicar este régimen debe efectuarse por escrito por parte del empleador o del empleado, haciendo referencia a un sujeto concreto.<sup>11</sup> La solicitud debe presentarse antes de que transcurran tres meses desde que el empleado comenzó a trabajar y no conlleva coste alguno.

---

<sup>10</sup> Incentivos fiscales para personal extranjero de alta dirección.

<sup>11</sup> Ley (1999:1305) sobre Tributación del Consejo de Investigadores - Forskarskattenämnden.

#### 2.2.4. La Agencia Tributaria Sueca

La Agencia Tributaria Sueca no puede, por sí misma, emitir, de manera pública o privada, instrucciones vinculantes, aun cuando los funcionarios de la Agencia puedan ofrecer respuestas fiables a los contribuyentes. Sin embargo, el parecer de la Agencia Tributaria resulta previsible en muchas cuestiones, pero ello está más relacionado con un criterio de dependencia que con la eficacia jurídica. Los documentos disponibles en Internet y en formato impreso en los que la Agencia Tributaria se posiciona sobre una determinada cuestión es impresionante, tanto en calidad como en cantidad. Entre los recursos publicados actualmente, dos resultan especialmente interesantes, las Opiniones Generales de la Agencia Tributaria<sup>12</sup> y las Operaciones de Planificación que implican abuso o riesgo de abuso<sup>13</sup>. Ambos son vinculantes sólo dentro de la propia Administración Tributaria y constituyen una manifestación de la Junta de Gobierno. Su publicación por la Agencia Tributaria hace más predecibles sus interpretaciones. Sin embargo, en mi opinión existe el riesgo de que la Agencia Tributaria intente pasar la frontera para legislar en materia tributaria, una materia estrictamente reservada al Parlamento. Además, la Agencia publica una gran cantidad de folletos informativos, manuales, etc. facilitando una valiosa información a los contribuyentes. Sin embargo, debe destacarse que no siempre se realiza una clara distinción entre documentos originales con valor legal, trabajos preparatorios, jurisprudencia nacional y europea y comentarios de la Agencia Tributaria.<sup>14</sup> No obstante, sobre la base de las referencias contenidas en la jurisprudencia, da la impresión de que las opiniones emanadas de la Agencia Tributaria en su práctica administrativa desempeñan un importante papel en la interpretación realizada por los Tribunales Administrativos.

---

<sup>12</sup> Skatteverkets ställningstaganden 2011.

<sup>13</sup> Skatteupplägg.

<sup>14</sup> Véase, por ejemplo, Pålsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, Iustus Förlag, Uppsala 2011, páginas 104-107.

### **2.2.5. La Región para las Grandes Empresas**

Con la creación a nivel nacional de una Región para las Grandes Empresas (*Storföretagsregionen*) se ha intentado desarrollar una cooperación más profunda con los grandes grupos empresariales.<sup>15</sup> Aunque no se afirma expresamente la existencia de efecto vinculante, la Agencia Tributaria Sueca sostiene que existe una prioridad de estos sujetos en obtener una declaración clara acerca de la postura de la Agencia Tributaria. Como resultado de los acuerdos con las grandes empresas se reducirá la importancia de la práctica administrativa desarrollada por las oficinas descentralizadas de la Administración Tributaria. En mi opinión, las propuestas efectuadas hasta el momento plantean varios interrogantes. Una liquidación o una sentencia se refieren a una situación concreta que incluye detalles contenidos en las pruebas documentales. Un acuerdo suscrito entre la Agencia Tributaria y el contribuyente implica bastante incertidumbre sobre el contenido del acuerdo. Para resultar fiable debería ser muy preciso. ¿Y que pasaría con la confidencialidad? Puede que no sea posible mantener accesible la información confidencial proporcionada por el contribuyente respecto de otros competidores que soliciten un tratamiento equitativo y previsible.

Suecia no tiene una unidad especial para particulares con un elevado patrimonio.

## **3. Efectos vinculantes**

### **3.1. Liquidaciones anuales**

La determinación anual de la renta sometida a gravamen corresponde a la oficina de la Agencia Tributaria a la que pertenezca el contribuyente antes de finalizar el mes de noviembre anterior al siguiente año fiscal.<sup>16</sup> Hasta finalizar el quinto año natural posterior a la liquidación anual, el contribuyente tiene derecho a solicitar una revisión o, alternativamente, a recurrir la liquidación ante el Tribunal

---

<sup>15</sup> Informe FÖRDJUPAD SAMVERKAN, 2011-03-31, ref. número 480-698289-10/1211.

<sup>16</sup> Capítulo 4, artículo 1 - 2, Ley de Liquidación, Taxeringslag (1990:324).

Administrativo.<sup>17</sup> Para el IVA, el tiempo límite para solicitar la revisión es aproximadamente el mismo que para los impuestos sobre la renta, calculado desde la finalización del sexto año natural posterior a la finalización del periodo impositivo controvertido.<sup>18</sup>

La existencia de este periodo relativamente largo para la revisión de la decisión adoptada por la Administración Tributaria significa en la práctica que son muy pocos los casos en los que resulta necesario recurrir ante los órganos jurisdiccionales.<sup>19</sup> Incluso si el contribuyente ha recurrido la decisión, la Agencia Tributaria puede adoptar una nueva decisión, tan pronto como sea posible, antes de remitir el expediente a los tribunales. Esta decisión puede ser idéntica a la contenida en la primera liquidación o presentar ciertos cambios. Si la decisión favorece plenamente al contribuyente, el proceso se da por concluido. Aunque no se ha contemplado expresamente, se admite como argumento que justificaría una nueva revisión conforme al Derecho Administrativo, la existencia de una nueva jurisprudencia de la Suprema Corte Administrativa o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.<sup>20</sup>

La Administración Tributaria tiene la posibilidad de adoptar una nueva decisión hasta el fin del quinto año natural posterior a la liquidación, en aquellos casos en los que su decisión resulte favorable al contribuyente.<sup>21</sup> Las nuevas decisiones que perjudiquen al contribuyente deben adoptarse antes de finalizar el año posterior a la liquidación.<sup>22</sup>

En los asuntos más importantes, los actos de liquidación relativos a la imposición sobre la renta pueden resolverse por un Consejo constituido por funcionarios de la Agencia Tributaria y miembros designados por el Parlamento regional del lugar donde se encuentre situada la oficina tributaria.<sup>23</sup>

---

<sup>17</sup> Capítulo 4, artículo 7-9 y artículo 6, sección 1 y 3 de la Ley de Liquidación, Taxeringslag (1990:324).

<sup>18</sup> Artículo 2 del capítulo 11 y artículo 4.1 del capítulo 21 de la Ley de Recaudación Tributaria, Skattebetalningslag (1997:483).

<sup>19</sup> Véase por ejemplo, la Propuesta del Gobierno, Prop. 2002/03:99, Capítulo 6.13.

<sup>20</sup> Conclusión basada en Förvaltningslag (1986:223) 27 §, véase también Swedish Tax Agency: Correct Tax Administration, Rätt Handlagt 2011, título 10.6, Stockholm 2011.

<sup>21</sup> Capítulo 4, artículo 13 de la Ley de Liquidación, Taxeringslag (1990:324); respecto al IVA véase el artículo 8 del capítulo 21 de la Ley de Recaudación, Skattebetalningslag (1997:483).

<sup>22</sup> Capítulo 4, artículo 14 de la Ley de Liquidación, Taxeringslag (1990:324); respecto al IVA, véase el artículo 9 del capítulo 21 de la Ley de Recaudación Tributaria, Skattebetalningslag (1997:483).

<sup>23</sup> Capítulo 2, Artículos 4-6 y Capítulo 7, Artículo 5 de la Ley de Liquidación, Taxeringslag (1990:324).

### 3.2. Resoluciones judiciales

La Administración Tributaria no tiene la posibilidad de revisar sus actos si sobre los mismos ha recaído una decisión definitiva adoptada por un Tribunal Administrativo.<sup>24</sup> No obstante, la Administración Tributaria puede adoptar un nuevo acto si la Suprema Corte Administrativa ha cambiado la doctrina establecida en pronunciamientos previos por Tribunales Administrativos de inferior rango.<sup>25</sup> Pero, ¿cuál será el efecto de la nueva jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando la resolución definitiva del Tribunal Administrativo haya adquirido firmeza? El Ministro de Justicia Sueco ha subrayado que el Derecho de la Unión Europea no establece esta obligación.<sup>26</sup> El argumento más claro es que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpreta el Derecho de la Unión, pero deja que sean los tribunales nacionales los encargados de interpretar el Derecho interno. Como las autoridades administrativas y los tribunales deben tomar en consideración el Derecho de la Unión Europea, el riesgo derivado de la posición adoptada por el Ministro es que la jurisprudencia comunitaria no sea considerada como lo es la puramente interna. Si la Administración Tributaria considera que la decisión adoptada en un supuesto concreto está en claro conflicto con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sería suficiente para proceder a una revisión de esa decisión. Existe un riesgo nulo o limitado para la comisión de errores, ya que siempre habrá una solución disponible en estos casos, en la medida que el Comisario Público tiene la posibilidad de recurrir las decisiones adoptadas por la Administración Tributaria.<sup>27</sup> Si considera necesario un pronunciamiento claro, puede llevar el caso ante el Tribunal Administrativo de Primera Instancia. La resolución podrá ser recurrida ante la Suprema Corte Administrativa, si se concede el permiso para poder apelar.

---

<sup>24</sup> Capítulo 4, Artículo 8 de la Ley de Liquidación, Taxeringslag (1990:324); respecto al IVA, véase el Artículo 3.1 del Capítulo 21 de la Ley de Recaudación, Skattebetalningslag (1997:483).

<sup>25</sup> Artículo 12 del Capítulo 4 de la Ley de Liquidación, Taxeringslag (1990:324); respecto al IVA, véase el Artículo 3.3 del Capítulo 21 de la Ley de Recaudación, Skattebetalningslag (1997:483).

<sup>26</sup> Decisión del Ministro de Justicia.

<sup>27</sup> Véase la Ley sobre el Comisario Público en la Agencia Tributaria Sueca, Lag (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket; véase también el Proyecto de Ley del Gobierno, Prop. 2002/03:99, Capítulo 6.13.

### 3.3 Jurisprudencia consolidada

Aunque la jurisprudencia consolidada no es vinculante para los tribunales ni para los órganos administrativos, resulta generalmente aceptada.<sup>28</sup> La Suprema Corte Administrativa ha subrayado que la confianza en la jurisprudencia goza de una larga tradición, por lo que se justifica su aplicación en la práctica administrativa.<sup>29</sup> No por ello resulta de menor importancia el principio de confianza legítima. Debe ser posible prever las consecuencias de los actos y negocios jurídicos.

#### 4. ¿Puede la actuación administrativa resultante de una interpretación legal limitar el valor de la actuación administrativa como doctrina administrativa?

La Agencia Tributaria Sueca ha desarrollado durante bastante tiempo herramientas que resultan públicamente accesibles y que revisten la forma de directrices, manuales, etc. para la gestión de sus regiones y oficinas locales. El establecimiento de una única Autoridad Fiscal desde 2004 ha significado una mayor centralización de la gestión, con el establecimiento de expertos a escala nacional y de otras unidades. En mi opinión, las unidades centrales, con fuertes recursos en materia interpretativa y personal técnico de apoyo significa una clara reducción del valor de la actuación administrativa como doctrina. Los miembros que pertenecen a la unidad central de expertos pueden, inicialmente, estar ubicados en cualquier lugar. Las consecuencias para la práctica administrativa local como doctrina administrativa desarrollada por expertos centrales ubicados en oficinas locales y regionales tendrá, en mi opinión, una influencia positiva en la interpretación centralizada de la ley, no al contrario.

---

<sup>28</sup> The Swedish Tax Agency: Correct Tax Administration, Rätt Handlagt 2011, Capítulo 2.7, Stockholm 2011.

<sup>29</sup> Véase toda la jurisprudencia de la Suprema Corte Administrativa desde 1980, RÅ 1:24.

## 5. Principios Constitucionales

### 5.1. Los impuestos deben regularse mediante ley

Determinadas manifestaciones del poder público, como la regulación de los tributos y otras relaciones entre los sujetos particulares y las instituciones públicas relativas al establecimiento de obligaciones a cargo de los particulares deben establecerse mediante ley.<sup>30</sup> Las disposiciones normativas deben ser adoptadas por el Parlamento (*Riksdagen*) mediante normas de rango legal y por el Gobierno mediante normas reglamentarias.<sup>31</sup> El Parlamento o el Gobierno pueden también autorizar a otras autoridades del Estado para adoptar disposiciones normativas. Sin embargo, estas disposiciones no pueden regular los tributos.<sup>32</sup> La autorización para adoptar disposiciones normativas se contendrán siempre en una ley o un reglamento. El Gobierno puede adoptar disposiciones relativas a la implementación de las leyes y aquellas otras que no requieran de su aprobación por el Parlamento mediante ley.<sup>33</sup> No obstante, aunque un Ministro no tiene poder para dar órdenes a un órgano administrativo, si es libre para expresar su opinión.<sup>34</sup>

El principio de legalidad no solo requiere una estructura legal, sino también el establecimiento de normas precisas sobre la interpretación de las leyes tributarias, que arranquen siempre de la propia redacción de la disposición normativa.<sup>35</sup>

---

<sup>30</sup> Artículo 1 del Capítulo 1 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 1, y Capítulo 8, artículo 2, párrafo 2.3, Regeringsformen Chapter 8.

<sup>31</sup> Artículo 1.1 del Capítulo 8 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 8.

<sup>32</sup> Capítulo 8, Artículo 3 párrafo 1.2 y respecto a los tributos locales Capítulo 8, Artículo 2 párrafo 1.3 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 8.

<sup>33</sup> Capítulo 8, Artículo 7, párrafo 1 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 8.

<sup>34</sup> Véase por ejemplo Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen – en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, páginas 281-282.

<sup>35</sup> Véase por ejemplo Pålsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala 2011, página 86.

## 5.2. Principio de igualdad

Los órganos administrativos deben respetar la objetividad e imparcialidad y actuar conforme al principio de igualdad.<sup>36</sup> Como señala la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, las situaciones comparables no deben recibir un diverso tratamiento, a menos que exista una causa que lo justifique. En un caso particular eso no significa que un sujeto pasivo no deba ser tratado de manera menos favorable que otro, sino también que no debe recibir un tratamiento más favorable que la que se deriva de la correcta interpretación y aplicación del Derecho.<sup>37</sup>

## 5.3. Derechos y libertades fundamentales

Los derechos y libertades fundamentales están garantizados en la Constitución,<sup>38</sup> en el Derecho de la Unión Europea<sup>39</sup> y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos<sup>40</sup>.

## 5.4. Irretroactividad

No pueden establecerse tributos ni cantidades a favor del Estado sino en la medida en que así se establezca en las disposiciones legales vigentes en el momento en el que se realiza el hecho que da lugar a su exigencia.<sup>41</sup> Estas restricciones son similares a las que resultan aplicables a las sanciones penales.

---

<sup>36</sup> Capítulo 1, Artículo 9 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 1.

<sup>37</sup> Respecto a la prohibición de tratamiento más favorable véase, por ejemplo, la Decisión del Defensor Parlamentario 26.2.2010, ref. número 5363-2008, Parliamentary Ombudsmen - JO ; véase también Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen – en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, página 59.

<sup>38</sup> Capítulo 2, Artículo 1, párrafo 1 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 2.

<sup>39</sup> Véase especialmente el Capítulo 10, Artículo 6, párrafo 1 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 10.

<sup>40</sup> Véase la referencia al Convenio en el Capítulo 2, Artículo 19 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 2.

<sup>41</sup> Capítulo 2, Artículo 10, párrafo 2 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 2; véase también, por ejemplo, Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen – en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, páginas 84-85.

También se prohíbe la aplicación retroactiva de recargos o intereses de demora.<sup>42</sup>

### **5.5. Principio de Proporcionalidad**

La limitación de los derechos fundamentales no debe ir nunca más allá de lo que resulte necesario para la consecución de sus fines.<sup>43</sup> Este Principio de Proporcionalidad goza de una clara base legal en la Constitución Sueca. Sin embargo, muchos autores consideran que este principio se introdujo con la implementación del Derecho de la Unión Europea. El principio no supone sólo una condición para limitar los derechos fundamentales, resultando también aplicable a los actos administrativos y a la jurisprudencia en materia tributaria.

### **5.6. Independencia de la Administración y Administración de Justicia**

Ninguna autoridad pública, incluyendo al Parlamento, y "a cualquier cuerpo legislativo o autoridad local, puede establecer cómo debe decidir una autoridad administrativa en un caso concreto relativo a la aplicación de la ley".<sup>44</sup> Los actos normativos y otras disposiciones tienen aplicación general y no pueden ir dirigidas a una persona física o jurídica concreta.<sup>45</sup> Sin embargo, el número de personas afectadas puede ser muy limitado, como consecuencia de la regla que autoriza al Gobierno o a un órgano administrativo a adoptar disposiciones con forma de norma legal o reglamentaria. Sobre la base de estas disposiciones, puede adoptarse muchas decisiones en casos particulares.

---

<sup>42</sup> Véase Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen – en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, páginas 83 y 200-201.

<sup>43</sup> Capítulo 2, Artículo 21 del Instrumento de Gobierno, *Regeringsformen* Chapter 2; véase también Pålsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala 2011, páginas 71-72.

<sup>44</sup> Capítulo 12, Artículo 2 del Instrumento de Gobierno, *Regeringsformen* Chapter 12.

<sup>45</sup> Véase Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen – en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, páginas 193-195.

Se ha subrayado la independencia de los tribunales. Ni el Parlamento "ni ninguna autoridad pública puede indicar a un tribunal cómo debe resolver un supuesto individual ni aplicar el Derecho a un caso particular".<sup>46</sup>

## **6. Efectos de los documentos expedidos por la Administración Tributaria incompatibles con la práctica administrativa previamente existente**

Básicamente, los contribuyentes sólo estarán obligados a aplicar la nueva interpretación a partir de una determinada fecha actual o futura. Generalmente no están obligado a corregir errores acaecidos en el pasado como consecuencia de la nueva interpretación de la ley realizada por la Administración Tributaria. La Agencia Tributaria Sueca rara vez pospone la fecha de aplicación de sus nuevas interpretaciones. A la luz de la jurisprudencia europea sobre la normativa en materia de IVA adoptada en la Sexta Directiva respecto a los suministros de salas de conferencia que, en mi opinión, incluirían, por ejemplo, comidas, equipamiento audiovisual, personal técnico de apoyo, etc., pero las Directrices Generales de la Agencia Tributaria, manuales, etc. de la Agencia Tributaria Sueca permite una rango de exenciones tributarias mayor al que debería haberse admitido. Tras un fallo de la Suprema Corte Administrativa de 27 de marzo de 2007, la Agencia Tributaria presentó una nueva Directriz General de la Agencia Tributaria de 28 de septiembre de ese mismo año en la que señalaba que las decisiones adoptadas por la Agencia Tributaria no alcanzaba a los periodos anteriores al 1 de enero de 2008.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Capítulo 11, Artículo 13 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 11.

<sup>47</sup> Directriz General de la Agencia Tributaria: Tillhandahållande av konferensarrangemang, 2007-09-28, Dnr 131542246-07/111.

## **7. Adecuación al Derecho de la Unión Europea**

### **7.1. Aplicación en Suecia**

Si un tribunal entiende que una determinada disposición normativa entra en conflicto con un derecho fundamental u otra normativa superior, por ejemplo el Derecho de la Unión Europea, debe proceder a su inaplicación.<sup>48</sup>

La exigencia de que una práctica administrativa deba ser acorde al Derecho de la Unión Europea resulta generalmente aceptada, aunque no sea aplicada de manera consecuente. Constituye una responsabilidad del Director General de la Agencia Tributaria Sueca y de otras personas responsables de los órganos administrativos asegurar el respeto al Derecho de la Unión Europea.<sup>49</sup>

### **7.2. Juzgados y Tribunales**

En mi opinión, hoy en día los tribunales administrativos aplican constantemente el Derecho de la Unión Europea, resultando extraño no encontrar argumentos procedentes del Derecho de la Unión Europea en sus resoluciones. Lo mismo puede decirse respecto al Consejo para las Resoluciones Tributarias. Los jueces que integran los tribunales, al igual que los miembros que conforman el Consejo para las Resoluciones Tributarias, tienen el derecho y el deber de manifestar su opinión, si la misma se desvía del sentir expresado en la decisión mayoritaria. Sin embargo, mi impresión es que muchos de los encargados de adoptar estas decisiones muestran su renuencia a oponerse frontalmente a las opiniones de la Agencia Tributaria.

---

<sup>48</sup> Capítulo 11, Artículo 14 del Instrumento de Gobierno, Regeringsformen Chapter 11.

<sup>49</sup> Artículo 3 del Reglamento sobre Autoridades Estatales, Myndighetsförordning (2007:515).

### **7.3. Protección de los Contribuyentes**

#### **7.3.1. Soluciones en caso de incumplimiento del Derecho de la Unión Europea**

En principio, hay dos clases de soluciones en caso de incumplimiento del Derecho de la Unión Europea. En primer lugar, el contribuyente puede recurrir la decisión errónea conforme resulta normalmente admitido, normalmente ante la Suprema Corte Administrativa, aun cuando pueda exigirse una autorización para poder recurrir. En segundo lugar, el contribuyente puede alternativamente solicitar una indemnización por los daños causados por el Estado, incluso cuando el contribuyente no recurrió inicialmente la decisión de la Administración Tributaria ante los Tribunales. Sin embargo, en la medida en que la decisión no tenga carácter normativo, el derecho a entablar acciones judiciales permanece, pero el Ministro de Justicia puede rechazar la solicitud.<sup>50</sup>

#### **7.3.2. Daños causados por el Estado**

El requisito indispensable para poder solicitar la indemnización es que haya sido una autoridad pública la que haya causado un perjuicio económico al ejercer su potestad normativa.<sup>51</sup> La disposición puede interpretarse de manera extensiva y cubre las infracciones nacionales del Derecho de la Unión Europea. Aunque la decisión nacional tenga fuerza de ley, el contribuyente puede solicitar la reparación de los perjuicios causados por el estado sobre la base del Derecho de la Unión Europea.<sup>52</sup> El contribuyente debe presentar su solicitud en la Oficina del Ministro de Justicia.<sup>53</sup> En materia tributaria, el contribuyente normalmente presenta su solicitud por escrito, llamando la atención del Ministro sobre la mala praxis o abuso de poder cometido. En estas acciones de responsabilidad por

---

<sup>50</sup> Véase Información de la Oficina del Ministro de Justicia; véase también The Swedish Tax Agency: Correct Tax Administration, Rätt Handlagt 2011, Capítulo 12.8, Stockholm 2011.

<sup>51</sup> Capítulo 3, Artículo 2 de la Ley de Daños, Skadeståndslag 1972:207; véase también The Swedish Tax Agency: Correct Tax Administration, Rätt Handlagt 2011, Capítulo 12.8, Stockholm 2011.

<sup>52</sup> Véase la Decisión del Ministro de Justicia 2009-04-06, ref. número 2409-08-40.

<sup>53</sup> Véase la Normativa sobre el tratamiento de las solicitudes de indemnización al Estado, Förordning (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten.

daños, constituye competencia del Ministro llegar a acuerdos en nombre del Estado. Además, como supervisor de la Administración del Estado, el Ministro puede emprender todas las acciones que estime oportunas.

### **7.3.3. Perjuicios causados por el Estado en supuestos de conflicto en el caso sueco con la Sexta Directiva IVA (77/388/CEE)<sup>5455</sup>**

Un contribuyente ha visto denegado su derecho a deducir el IVA soportado conforme al artículo 17 de la Sexta Directiva. La interpretación de la disposición normativa relevante fue aclarada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia C- 016/00, asunto *Cibo*<sup>56</sup>, después de que el Tribunal Administrativo de Apelación decidiera sobre el caso pero antes de que la Suprema Corte Administrativa denegara al contribuyente la posibilidad de recurrir.

Como el fallo del Tribunal Administrativo de Apelación resultaba contrario al Derecho comunitario, la Corte Suprema Administrativa debería haber permitido su revisión. Ésta debería haber sido también la conclusión si la decisión de la Suprema Corte Administrativa se hubiera dictado antes del fallo adoptado en el asunto *Cibo*, en la medida en que un tribunal de un Estado miembro contra cuyas decisiones no cabe recurso conforme a la normativa nacional está obligado a plantear sus dudas interpretativas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.<sup>57</sup> El Ministro de Justicia decidió admitir la existencia de los perjuicios causados al contribuyente con una indemnización equivalente a la deducción no aplicada más los intereses exigibles conforme a la normativa nacional.

---

<sup>54</sup> Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

<sup>55</sup> Véase la Decisión del Ministro de Justicia 2009-04-06, ref. número 2409-08-40.

<sup>56</sup> Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencia de 27 de septiembre de 2001, asunto C-016/00, *Cibo Participations SA vs Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, REG 2001 s. I-1361, párrafos 33-35.

<sup>57</sup> Artículo 234 TFUE.

### **7.3.4. Conclusiones respecto al derecho a solicitar al Estado la reparación por los perjuicios sufridos como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión Europea**

Los requisitos para formular la solicitud son los mismos, independientemente de que la circunstancia que la motiva esté relacionada con el Derecho nacional o el Derecho de la Unión Europea. Se aplica la normativa general sobre reparación de daños. Si una autoridad administrativa o un órgano jurisdiccional infringe el Derecho comunitario, la infracción es suficientemente grave y existe una conexión evidente con el perjuicio sufrido, existe el derecho a que el mismo sea reparado por el Estado. El procedimiento desarrollado por el Ministro de Justicia parece equivalente al aplicado en supuestos estrictamente internos.<sup>58</sup> Los argumentos relacionados con la incorrecta cancelación de un sujeto pasivo del registro nacional de IVA resulta interesante desde una perspectiva europea.<sup>59</sup> El Ministro consideró relevante que el particular no pudiera resultar identificado en el Sistema Europeo de Intercambio de Información en materia de IVA<sup>60</sup> durante casi un año, causando serias dificultades para adquirir suministros en otros Estados miembros. El contribuyente obtuvo una indemnización del Estado por valor de 200.000 coronas suecas.

---

<sup>58</sup> A tal fin he analizado los siguientes casos: 2010-03-30, referencia número 21539-10-40 ; 2009-04-06, referencia número 2409-08-40; 2008-04-09, referencia número 7665-06-40; 2006-10-30, referencia número 1425-05-42; 2006-06-28, referencia número 1814-05-44; 2005-10-04, referencia número 2419-30-44. Todos ellos están disponibles en Internet, véase INFORMACIÓN DE LA OFICINA DEL MINISTRO DE JUSTICIA.

<sup>59</sup> Véase la Decisión del Ministro de Justicia en el caso 2006-10-30, referencia número 1425-05-42.

<sup>60</sup> VIES VAT number validation.