

Práctica tributaria y protección jurídica¹

Richard Happé y Melvin Pauwels²

1. Introducción

¿Puede un contribuyente confiar en la opinión del inspector fiscal respecto a las consecuencias fiscales de una determinada operación proyectada, incluso si esa operación no parece ser acorde a la ley? ¿Debe el juez proteger las expectativas generadas por esa opinión o debe aplicar la ley? En este trabajo se abordan este tipo de cuestiones.

A primera vista, desde el punto de vista de la doctrina de la separación de poderes, entendida como una separación rígida de poderes, la práctica de la Administración tributaria no parece ser un tema muy interesante. De hecho, desde esta perspectiva rígida, la Administración parece estar atascada entre el poder legislativo y el poder judicial. Por un lado, el legislador aprueba normas generales y la Administración debe "sólo" aplicar esas normas a casos concretos. Por otro lado, los órganos judiciales revisan –en caso de conflicto– si esa aplicación es correcta. Especialmente en el ámbito tributario no parece haber apenas espacio para una práctica independiente de la Administración, debido a la gran importancia del principio de legalidad en este campo: no hay tributos sin una base legislativa. El principio de legalidad en el contexto tributario también implica, en sentido estricto, que la Administración tributaria debe aplicar la

¹ Algunas partes de este trabajo también se han discutido en Richard Happé y Melvin Pauwels, "Balancing of powers in Dutch tax law: general lines and recent developments", en Judith Freedman y Cris Evans (ed.), *Tax Discretion and the Rule of Law*, en prensa (IBFD), 2011.

² R. Happé: Profesor de Derecho Tributario en el Instituto Fiscal y en el Centro de Derecho Comparado (Universidad de Tilburg), Suplente en el Tribunal de Apelación (Amsterdam); mailto:r.h.happe@uvt.nl; <http://www.tilburguniversity.edu/webwijs/show/?uid=r.h.happe>.
M. Pauwels: Profesor de Derecho Tributario en el Instituto Fiscal (Universidad de Tilburg) y asistente del juez en la Oficina Técnica del Tribunal Supremo de los Países Bajos; mailto:melvinpauwels@gmail.com; <http://www.tilburguniversity.edu/webwijs/show/?uid=m.r.t.pauwels>

Traducción realizada por Saturnina Moreno González, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Castilla-La Mancha, Centro Internacional de Estudios Fiscales.

ley y, por tanto, no tiene competencia para apartarse de ella a favor de los contribuyentes.

Sin embargo, la práctica tributaria neerlandesa muestra que el papel de la Administración en el ámbito tributario es mucho más importante que el papel descrito más arriba. En primer lugar, actualmente, en el contexto constitucional de los Países Bajos, no existe una aplicación rígida de la doctrina de la separación de poderes. Especialmente, los “dos sombreros” de la Secretaría de Estado de Hacienda tienen importancia. La Secretaría de Estado es la cabeza de la Administración tributaria neerlandesa y es políticamente responsable de la actuación de la Administración tributaria ante el Parlamento. En este sentido, la Secretaría de Estado es parte de la Administración. Además, la Secretaría de Estado de Hacienda es “colegislador”. En los Países Bajos, en general, la promulgación de una Ley del Parlamento no es sólo tarea de éste, sino del Parlamento y del Gobierno conjuntamente y la Secretaría de Estado de Hacienda –como otras Secretarías de Estado- es parte del Gobierno. Ambos, Gobierno y Parlamento, pueden iniciar el procedimiento legislativo mediante la presentación de un proyecto. Sin embargo, en muchas ocasiones, es el Gobierno el que lo hace. En materia tributaria ello significa que es la Secretaría de Estado de Hacienda la que introduce los proyectos de ley tributarios en el Parlamento. En segundo lugar, tampoco *de facto* los poderes del legislador y de la Administración están rígidamente separados. La Administración tributaria influye en los contenidos de la legislación. Un factor es el ya descrito papel central de la Secretaría de Estado de Hacienda en el establecimiento de la legislación tributaria. El segundo factor es que, como generalmente subraya la literatura tributaria, parece difícil para el Parlamento proporcionar un contrapeso efectivo en el proceso legislativo al poder de la Secretaría de Estado de Hacienda. Hemos abordado ambas cuestiones –los “dos sombreros” de la Secretaría de Estado y la influencia de la Administración tributaria en la legislación– en otro trabajo³.

³ Happé/Pauwels 2011. Véase también, *in extenso*, Hans Gribnau, “Separation of powers in taxation: The quest for balance in the Netherlands”, en Ana Paula Dourado (ed.), *Separation of Powers in Tax Law*, European Association of Tax Law Professors International Tax Series, vol. 7, Amsterdam, IBFD, 2010.

En esta contribución, nos ocupamos de otro tema que muestra que en los Países Bajos no existe una aplicación rígida de la noción de separación de poderes. Aquí no analizaremos la influencia de la Administración tributaria en la legislación, sino que nos centraremos en otro aspecto: la discrecionalidad de la Administración tributaria cuando aplica la legislación fiscal. Esta discrecionalidad plantea varias cuestiones interesantes, sobre todo con respecto a la protección jurídica de los contribuyentes. Este es el tema central del presente trabajo: las consecuencias de las facultades discrecionales de la Administración tributaria para la protección jurídica de los contribuyentes. En este sentido, nos ocuparemos de varios temas. En primer lugar, ofreceremos un breve resumen sobre la discrecionalidad de la Administración tributaria en los Países Bajos al aplicar la ley. Después, en el apartado 3, discutiremos si la Administración tributaria tiene tales facultades discrecionales. A este respecto, analizaremos conceptos como "contra legem", "praeter legem" y "inter ius". Posteriormente, en el apartado 4, nos ocuparemos de algunos aspectos generales del contrapeso ejercido por los órganos de justicia en respuesta a la discrecionalidad de la Administración tributaria con el propósito de la protección jurídica de los contribuyentes. En la sección 5, observaremos, en primer lugar, que el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración –algunas veces más allá de los límites de la ley en sentido estricto– podría, en principio, causar problemas desde el punto de vista tanto del imperio de la ley como de la protección jurídica de los contribuyentes. En segundo lugar, analizaremos cómo los órganos de justicia proporcionan protección jurídica sobre la base de los llamados "principios de conducta adecuada de la Administración". En este sentido, introduciremos el concepto de "reglas de prioridad" para denominar las reglas que el Tribunal Supremo emplea cuando pondera el principio de legalidad y el principio de comportamiento adecuado de la Administración. En el apartado 6, discutiremos con mayor detalle las reglas de prioridad con respecto a los principios de conducta adecuada de la Administración que son más importantes en la práctica tributaria, a saber: el principio de igualdad y el principio de confianza legítima. El trabajo concluye con algunas observaciones finales.

2. La discrecionalidad de la Administración tributaria en los Países Bajos: un breve resumen

2.1. Introducción

En términos estrictamente formales, la Administración tributaria neerlandesa no tiene discrecionalidad en la aplicación de la legislación fiscal (más allá de algunas pequeñas excepciones). Las leyes tributarias por lo general no otorgan facultades discrecionales a la Administración. La carga tributaria de un contribuyente es la consecuencia "lógica" de la aplicación de las normas fiscales a los hechos concernidos. Ello guarda relación con el principio de legalidad. Este principio, con respecto a los tributos, se establece en el artículo 104 de la Constitución. Este precepto establece lo siguiente: "los tributos del Estado se imponen por la fuerza de una ley". Por un lado, ello implica que ningún tributo puede exigirse por la Administración tributaria si no hay base para ello en una ley tributaria⁴. Más aun, y en relación con lo anterior, si existe base en una ley para la tributación, el nivel de tributación se limita a la cantidad de tributo que pueda derivarse de la ley en cuestión. Por otro lado, el principio de legalidad –a saber, el principio de que la ley debe aplicarse– también implica que la Administración tributaria no debe desviarse de la ley en favor de un contribuyente. Por tanto, el inspector fiscal no debe exigir un tributo excesivo ni insuficiente, sino adecuado. Obviamente, esto también se relaciona con el principio de igualdad.

Sin perjuicio de que en términos estrictamente formales la Administración tributaria neerlandesa no tenga discrecionalidad en la aplicación de la legislación fiscal, en la práctica y tradicionalmente la Administración tributaria dispone de facultades discrecionales. Obsérvese que el Tribunal Supremo ha confirmado que la Administración tributaria neerlandesa tiene de hecho algunas competencias en este sentido (véase apartado 3.2).

En esta sección analizaremos brevemente algunos ejemplos del ejercicio de facultades discrecionales por la Administración tributaria. En primer lugar, abordamos algunas reglas proporcionadas por la Administración tributaria,

⁴ Compárese sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre, nº 15101, BNB 1994/19, y sentencia del Tribunal Supremo de 8 de Mayo de 1998, nº 16553, NJ 1998/890.

entre otras "reglas políticas" (policy rules)⁵. Después, se analizan las figuras de la "opinión" (*opinion*) del inspector fiscal y del "acuerdo" (*settlement agreement*) entre el contribuyente y el inspector fiscal. Posteriormente, introduciremos brevemente el instituto del convenio (*enforcement covenants*). Finalmente, se analizará una disposición relativamente nueva en la Ley General Tributaria que implica más margen procedimental para la Administración tributaria al aplicar la legislación tributaria.

2.2. Reglas establecidas por la Administración

No sólo el legislador establece reglas tributarias. En ocasiones, también la Administración las establece. Deben diferenciarse dos tipos de elaboración de reglas por parte de la Administración.

En primer lugar, la adopción de una regla puede tener una expresa base legal. Este es el caso cuando el legislador da a la Administración la autoridad para establecerlas en virtud de una norma de delegación. Si tiene su fundamento en una norma de delegación, el órgano judicial, en principio, debe respetar esas reglas establecidas por la Administración.

En segundo lugar, la adopción de una regla por la Administración tributaria puede ocurrir por medio de las denominadas "reglas políticas". Básicamente, es posible distinguir dos clases de reglas políticas. El primer tipo es la conocida como "regla de política interpretativa". Por medio de una regla convenientemente publicada, la Administración tributaria da a conocer lo que, a su juicio, es la interpretación correcta de una ley determinada. Tal regla ofrece a los contribuyentes certeza acerca de cómo va a aplicar la Administración la ley en cuestión. Obviamente, en último extremo, corresponde al órgano judicial decidir cuál es la interpretación correcta de la ley. Sin embargo, hasta ese momento, la regla de política interpretativa tiene una gran influencia en la práctica tributaria.

⁵ N. T.: Se ha optado por hacer una traducción literal del término "*policy rule*". No obstante, debe tenerse en cuenta que el adjetivo "política" se emplea en el sentido de "orientaciones o directrices que rigen la actuación de una persona o entidad en un asunto o campo determinado" (véase 12ª acepción del término "político/ca" en el Diccionario de la lengua española - Vigésima segunda edición). Los autores del trabajo emplean el término "*policy rules*" o reglas políticas para referirse a determinados criterios generales publicados por la Administración tributaria, tanto de carácter interpretativo como aprobatorio.

El segundo tipo es la llamada "regla de política aprobatoria". En este caso, la Administración tributaria hace saber que aprueba –a favor de los contribuyentes– una determinada aplicación de la legislación tributaria en una situación específica, a pesar de que esta aplicación se desvíe de la estricta redacción de la ley en cuestión. Así pues, aquí, la Administración se aparta deliberadamente de la estricta aplicación de la norma establecida por el legislador.

Téngase en cuenta que hay una diferencia de carácter entre los dos tipos de "reglas políticas"⁶. La "regla interpretativa" ofrece una opinión de la Administración tributaria que pretende ser *intra legem*. Por el contrario, en el caso de una "regla aprobatoria", la Administración tributaria de forma deliberada se aparta de los términos estrictos de la ley en cuestión y, como regla política, podría considerarse *contra legem*. Nótese, sin embargo, como veremos en el apartado 3.3, que es preciso efectuar una distinción más. Se verá que tal regla *contra legem* puede no ser realmente *contra legem*, sino que debe ser calificada como *praeter legem*.

En general, estas "reglas políticas", tanto la interpretativa como la aprobatoria, se consideran de gran importancia por los contribuyentes. Proporcionan certeza, ofrecen soluciones viables a las complejidades de la ley o proporcionan las aplicaciones más apropiadas que es posible ofrecer de conformidad con la formulación estricta de la ley. Especialmente en el ámbito de las actividades empresariales, ningún contribuyente puede permitirse ignorar estas reglas. Cabe señalar que este tipo de influencia de la Administración tributaria en la aplicación de la legislación fiscal se refiere a los contenidos, a diferencia –en principio– de los tipos examinados en los apartados 2.4 y 2.5.

2.3. Opiniones y acuerdos

En la sección anterior se analizaron las reglas *generales* de la Administración tributaria, más en particular, de la Secretaría de Estado de

⁶ Richard Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (Phd-thesis), Deventer: Kluwer, 1996, pp. 27-28.

Hacienda. Tradicionalmente, la Administración tributaria también puede proporcionar certeza, incluso por adelantado, a un contribuyente individual con respecto a una situación específica. Esto sucede generalmente en el ámbito aplicativo, por tanto, en el nivel de la inspección de los tributos. Sin embargo, el inspector fiscal puede intentar contactar con los responsables políticos en el Ministerio de Hacienda si el caso en cuestión tiene aspectos generales que también pueden ser relevantes para otros contribuyentes.

La tradicional posibilidad para los contribuyentes, especialmente para las empresas, de contactar con la inspección fiscal y de obtener certeza de antemano se relaciona con la famosa "práctica de *ruling*" para las empresas⁷. Esta práctica de *ruling* existente en los Países Bajos se colocó en la lista negra por el grupo Primarolo⁸. A raíz de este anuncio, la "práctica de *ruling*" se ha convertido en la práctica de ATR's (resoluciones tributarias anticipadas -*advance tax rulings*-) y de los APA (acuerdos previos de valoración -*advance pricing agreements*-)⁹. La principal diferencia con la "práctica de *ruling*" es que un ATR o un APA se concluye sobre la base de una evaluación de las circunstancias individuales ("a medida"), mientras que la "práctica de *ruling*" se basaba en estándares o reglas relativamente fijos ("*prêt à porter*"), por ejemplo, en relación con las actividades de financiación.

En general, las autoridades fiscales podrían proporcionar seguridad por adelantado respecto a las consecuencias fiscales de un caso específico de dos maneras. En primer lugar, a solicitud de un contribuyente, el inspector fiscal podría ofrecer su opinión respecto a las consecuencias fiscales de una determinada transacción. Téngase en cuenta que tal "opinión" es unilateral¹⁰. Por consiguiente, el contribuyente no está obligado por ella. Si el contribuyente en una etapa posterior considera que las consecuencias tributarias son diferentes, todavía puede adoptar esa posición e iniciar las

⁷ Sobre este tema véase, entre otros, C. Romano, *Advance tax rulings and principles of law; Towards a European tax rulings system?*, Amsterdam: IBFD, 2002.

⁸ Véase, por ejemplo, Maarten J. Ellis, "The Code of Conduct in 2000: Cracking the Code or Coating the Crack?", *European Taxation*, 2000, pp. 414-416.

⁹ Véase, por ejemplo, Hans Pijl y Wobke Hählen, "The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands", *Bulletin for International Taxation*, 2001, pp. 614-629.

¹⁰ La jurisprudencia y la literatura neerlandesas también se refieren a la "promesa" -*promise*- (*toezegging*), que podría considerarse como una especie de "opinión" (*standpuntbepaling*).

acciones legales (si la Administración tributaria no está de acuerdo con esa posición). Por el contrario, como veremos en los apartados 5.4 y 6.2, la Administración tributaria está en principio obligada por dicha opinión, incluso si ésta no está en línea con la interpretación correcta de la ley en cuestión.

En segundo lugar, si la aplicación de la ley en un caso concreto no está clara, el contribuyente puede llegar a un acuerdo (*agreement*) con el inspector fiscal respecto a las implicaciones fiscales. Dicho acuerdo se considera un acuerdo en virtud del derecho civil, más concretamente un *settlement agreement* (*vaststellingsovereenkomst*) en el sentido del artículo 7:900 del Código Civil de los Países Bajos. Esto implica que, a diferencia de la "opinión" manifestada por el inspector fiscal, no sólo el inspector sino también el contribuyente afectado están en principio obligados por este mecanismo de certeza previa, ya que se trata de un acuerdo bilateral¹¹. Obviamente, puede suceder que, después de la conclusión del acuerdo, el contribuyente y el inspector fiscal discrepen sobre si un determinado asunto cae o no dentro del ámbito de aplicación del acuerdo. La jurisprudencia pone de manifiesto que a veces hay acciones legales en las que la disputa se refiere al alcance de dicho acuerdo.

2.4. El fenómeno de los "enforcement covenants"

A partir de 2005, se produce un cambio fundamental en el modo en que la Administración tributaria promueve el cumplimiento por los contribuyentes de sus obligaciones fiscales. La Administración tributaria ha empezado a celebrar "enforcement covenants" con los contribuyentes¹². En los primeros años, estos convenios se firmaron con las multinacionales que operaban en los Países Bajos. No obstante, este nuevo método tiene ahora un alcance más amplio. Los convenios también se concluyen con empresas nacionales, incluyendo pequeñas y medianas empresas. Además, existe una

¹¹ Por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Febrero de 2001, nº 35551, BNB 2001/149 y la opinión del Abogado General Van Kalmthout a esta sentencia.

¹² Véase, para un análisis más detallado de esta figura, Richard Happé, "Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share", *Intertax*, 2007, pp. 537-547.

variante indirecta de este método, en la que la Administración tributaria concluye convenios con intermediarios fiscales, en particular con asesores fiscales que asisten a los contribuyentes en la realización de sus declaraciones tributarias. Se estima que, por el momento, más de la mitad de los intermediarios fiscales han celebrado dicho convenio¹³.

El nuevo método de celebración de convenios con los contribuyentes puede considerarse “un método no convencional, casi revolucionario, que ejerce un efecto positivo y que apoya (...) el cumplimiento, lo que implica una supervisión horizontal integrada en un marco de supervisión vertical” y que está basado en la “confianza mutua”¹⁴. Uno de los elementos clave de la supervisión horizontal es que la Administración tributaria confía en las actividades de auditoría de las empresas o de sus intermediarios. Un elemento de este tipo de convenio es que, a menudo, la Administración tributaria entabla un diálogo con los contribuyentes y alcanza un acuerdo previo sobre las consecuencias fiscales de las operaciones previstas. En este contexto, uno de los cambios fundamentales de este método es que se produce un desplazamiento de la supervisión de dos maneras: (a) de casi completamente vertical a en gran parte horizontal, y (b) de casi completamente *ex post* a en gran parte *ex ante*. Nótese que el enfoque de celebrar *enforcement covenants* es nuevo, pero se ajusta –como elemento nuevo– a la tradición de la Administración tributaria neerlandesa de ejercer facultades discrecionales cuando aplica la legislación fiscal¹⁵.

No hay duda de que este nuevo enfoque tiene efectos positivos, tanto para la Administración tributaria como para los contribuyentes. Una de las principales ventajas para los contribuyentes es que adquieren certeza sobre su deuda tributaria y sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones en una fase temprana, incluso de forma previa a la realización de la transacción. También debe señalarse que para las empresas es cada vez más importante contar con un convenio con la Administración tributaria por razones distintas a las estrictamente fiscales. Es relevante tanto a efectos

¹³ Sólo cuando el contribuyente dé su conformidad al convenio celebrado por el intermediario fiscal estará obligado por el mismo.

¹⁴ Happé 2007, p. 537.

¹⁵ Happé 2007, p. 541.

de su memoria anual como de su reputación. La realización de tal convenio se considera un signo de "buen gobierno corporativo".

Además de esos efectos positivos, este nuevo enfoque puede tener, sin embargo, desde la perspectiva del equilibrio de poderes, un efecto secundario interesante. Dicho efecto es que el órgano judicial queda parcialmente "al margen", ya que los contribuyentes pueden ser reacios a acudir a los tribunales, para no "poner en peligro" su relación con la Administración tributaria. En este sentido, se produce un desplazamiento de poder desde la jurisdicción a la administración. Hemos tratado este tema con mayor detalle en otra publicación¹⁶.

2.5. Mayor margen de actuación de la Administración en los procedimientos tributarios

Además de lo indicado anteriormente, se ha producido un desarrollo legislativo conducente a un incremento del margen de actuación de la Administración tributaria al aplicar la ley. Este desarrollo no se refiere al aspecto material del tributo, sino al aspecto procedimental. Nos referimos a la relativamente reciente introducción del artículo 64 de la Ley General Tributaria con efectos a partir del 1 de enero de 2008¹⁷. La introducción de este precepto debe entenderse en el contexto de los siguientes antecedentes.

En ocasiones era y es más eficiente para la Administración tributaria proceder a la recaudación de impuestos de un modo que no está en plena consonancia con los procedimientos formales establecidos en las leyes tributarias. Un ejemplo de ello se refiere a la situación en la que una inspección tributaria pone de manifiesto que un contribuyente debe pagar una cantidad adicional de impuesto a lo largo de un par de ejercicios fiscales. Formalmente, el inspector fiscal debería imponer un gravamen adicional por cada ejercicio fiscal en cuestión. Sin embargo, en la práctica, el inspector fiscal y el contribuyente implicados pueden convenir que sólo la

¹⁶ Happé/Pauwels 2011.

¹⁷ Ley de 20 de diciembre de 2007, Gaceta del Estado 2007, 563, artículo XVA.

liquidación impositiva efectuada para uno de los ejercicios se emplee para calcular el importe total del impuesto debido durante los años en cuestión. Otro ejemplo es la situación en la que aparece (por ejemplo, a consecuencia de una inspección tributaria) que algunas empresas, todas ellas pertenecientes al mismo grupo, no han pagado adecuadamente los impuestos sobre los salarios. En tal caso es más eficiente para la Administración tributaria llevar a cabo una liquidación adicional en sólo una de las empresas del grupo por la cantidad total de impuesto debido, que realizar liquidaciones adicionales en cada una de las empresas. Sin embargo, la realización de una sola liquidación adicional en una de las empresas del grupo por la cantidad total de deuda tributaria del grupo no es en sentido estricto conforme la ley tributaria: sólo pueden liquidarse a un contribuyente sus propios impuestos. Los órganos judiciales han permitido cierta discrecionalidad a la Administración con respecto a una aplicación eficiente de la ley. Sin embargo, si un determinado método "eficiente" se ha desviado demasiado del procedimiento correcto de acuerdo a las leyes tributarias, los tribunales no lo toleran debido a la protección jurídica de los contribuyentes involucrados¹⁸.

Esta revisión judicial queda ahora limitada por el artículo 64 de la Ley General Tributaria. Este precepto establece que "para fomentar una formalización eficiente de la deuda tributaria (...), el inspector puede desviarse [del método] a menos que las leyes fiscales establezcan otra cosa". Se exige que el contribuyente esté de acuerdo con el método de formalización. Así, observamos que la Administración –el inspector fiscal– disfruta de más discrecionalidad, no con respecto a la cantidad de impuesto exigido, sino respecto al método de formalización. Por tanto, el órgano judicial debe respetar el método empleado por la inspección de los tributos, incluso cuando el inspector se aparta del método que las leyes tributarias establecen. Paradójicamente, esa falta de cumplimiento de las leyes tributarias por parte del inspector fiscal tiene su fundamento en la Ley (artículo 64 de la Ley General Tributaria). Por consiguiente, el

¹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 1981, nº 20281, BNB 1981/230.

incumplimiento tiene el consentimiento expreso del legislador y de este modo se convierte de nuevo en un cumplimiento.

2.6. Conclusión

Lo expuesto anteriormente pone de manifiesto que la afirmación según la cual la Administración tributaria "sólo" aplica la ley tributaria y carece de discrecionalidad no tiene fundamento fáctico en la práctica tributaria neerlandesa. Antes al contrario, la Administración tributaria ejerce una gran influencia en la aplicación de la ley. Los cuatro tipos de discrecionalidad analizados más arriba pueden agruparse en dos categorías. Los dos últimos tipos tienen en común que se refieren a la discrecionalidad de la Administración tributaria en el ámbito procedimental, esto es, discrecionalidad respecto al método de formalización del impuesto debido. Obviamente, ambos tipos de discrecionalidad también pueden influir en el ámbito material del tributo, pero ésta no es su característica general. Teniendo en cuenta el tema de esta contribución, no volveremos a ocuparnos de esta clase de discrecionalidad en lo que resta de trabajo¹⁹. A partir de ahora nos centraremos en los otros dos (primeros) tipos de discrecionalidad. Estos tipos se refieren a la discrecionalidad de la Administración tributaria en relación a los contenidos. Por tanto, esta clase de discrecionalidad incide sobre el impuesto real que se adeuda.

3. Poder discrecional de la Administración tributaria dentro de los límites de la ley

3.1. Introducción

En el próximo apartado mostraremos cómo han respondido los tribunales de justicia ante la anteriormente analizada discrecionalidad de la Administración tributaria. Sin embargo, de forma previa, en este apartado

¹⁹ Véase Happé/Pauwels 2011.

advertimos que el Tribunal Supremo ha confirmado que la Administración tributaria ejerce facultades discrecionales al aplicar la ley tributaria. A este respecto, analizaremos una sentencia histórica del Tribunal Supremo. Tras ello, sostendremos que una aplicación de la ley tributaria por parte de la Administración que se desvíe de la redacción estricta de la ley debe calificarse como *praeter legem*, en lugar de *contra legem*, cuando esa actuación es *intra ius*.

3.2. Una sentencia histórica: la confirmación de la discrecionalidad de la Administración tributaria

En 1978, en un fallo histórico, el Tribunal Supremo dio su opinión sobre la cuestión de si la Administración tributaria tiene o no facultades discrecionales al aplicar la ley tributaria. Según el Tribunal Supremo, la Administración tributaria neerlandesa podía de hecho tener competencia para establecer reglas (políticas) adicionales y, por tanto, en esa medida tenía algunas facultades discrecionales. La Administración tributaria tiene competencia para establecer reglas adicionales –citamos al Tribunal Supremo– en los casos:

“que no han sido previstos por el legislador o los casos que no están específicamente regulados en la legislación –por ejemplo, con el propósito de una interpretación y aplicación uniforme de la legislación tributaria, para fomentar la viabilidad práctica de la legislación tributaria, para hacer más justicia al principio subyacente en la ley que al estricto enunciado de ésta, o para hacer frente a injusticias sustanciales”.²⁰

Téngase en cuenta que en la literatura tributaria neerlandesa ya se sostenía con anterioridad a esta sentencia que la Administración tributaria tiene la facultad de apartarse de la estricta aplicación de las leyes tributarias a favor de los contribuyentes²¹.

Curiosamente, esta sentencia histórica no sólo confirma que la Administración tributaria tiene de hecho competencia para establecer reglas

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 1978, nº 18452, BNB 1978/135.

²¹ Véase Happé 1996, p. 33, con más referencias.

adicionales en ciertos casos. El hecho de que en ella se confirme esa competencia de la Administración tributaria supone que los órganos judiciales también logran el resultado de ofrecer protección jurídica a los contribuyentes. Como veremos en los apartados 5 y 6, la Administración tributaria está obligada por sus propias reglas.

3.3. *Contra legem vs. praeter legem*

Como se mencionó anteriormente (apartado 2.2) una "regla de política aprobatoria" podría considerarse *contra legem*, a partir de la idea de que tal regla da lugar a una aplicación de la ley tributaria que se desvía de los estrictos términos de la ley en cuestión. Sin embargo, el histórico pronunciamiento de 1978 antes mencionado indica que la Administración tributaria tiene de hecho competencia para establecer reglas de política (aprobatoria) adicionales. Ello implica que la calificación de esta regla como "*contra legem*" no es adecuada en todos los casos por dos razones.

La primera razón es de tipo formal o procedimental. Sugiere que cuando hay competencia para establecer reglas, la regla que se proporciona en el ámbito de esta competencia no puede ser considerada *contra legem*.

La segunda razón es de tipo material. A este respecto, es importante mirar atentamente los casos a que se refiere el Tribunal Supremo cuando menciona que la Administración tributaria tiene competencia para establecer reglas de política. Estos supuestos se refieren a "casos que no han sido previstos por el legislador o casos que no están específicamente regulados en la legislación." En nuestra opinión, la elaboración de reglas adicionales por la Administración tributaria en estos casos no puede considerarse genuinamente *contra legem*. De hecho, la elaboración de esta regla se debe a que la legislación tiene limitaciones. Por ejemplo, la legislación podría no ser suficientemente inclusiva (el caso en cuestión no está comprendido en el ámbito de aplicación de la ley, si bien debió haberlo estado teniendo en cuenta la finalidad de esa ley) o ser inclusiva en exceso (el caso en cuestión cae en el ámbito de aplicación de la ley, pero no debió

haber caído teniendo en cuenta la finalidad de esa ley)²². En otras palabras, en estos casos, la elaboración de reglas se realiza con el propósito de hacer justicia a las peculiaridades del caso. Téngase en cuenta también a este respecto los ejemplos mencionados por el Tribunal Supremo: "a los efectos de la interpretación y aplicación uniforme de la legislación tributaria, para fomentar la viabilidad práctica de la legislación fiscal, con el fin de hacer más justicia al principio subyacente en la ley que a su redacción estricta, o para hacer frente a una injusticia sustancial". Teniendo en cuenta que esta regla se establece con el propósito de hacer justicia, es apropiado decir que dicha regla se encuentra dentro de la ley, *intra ius*. Esto también implica que, en nuestra opinión, no es apropiado calificar la regla política como realmente *contra legem*, a pesar de que la regla pueda no estar en línea con los términos estrictos de la ley en cuestión. En lugar de ello, la regla política debe ser calificada como *praeter legem*²³.

En conclusión, una "regla política aprobatoria" que es en sentido estricto *contra legem* debe sin embargo considerarse *praeter legem* si está *intra ius*. Cabe señalar que una regla política aprobatoria no puede calificarse, por definición, como *praeter legem* e *intra jus*. Dicha regla sólo puede considerarse así si es conforme con el objetivo que el legislador tiene en mente con la ley en cuestión y si respeta el principio subyacente en dicha ley. Sin embargo, si por ejemplo la Administración tributaria introduce la regla con la finalidad de atender a sus propias consideraciones económicas o sociales, se cruza la frontera entre una regla *intra ius* y *extra ius*. En tal caso, la regla política *contra legem* no puede calificarse como *praeter legem*, sino que debe ser considerada realmente *contra legem*.

Lo anterior se aplica no sólo a las reglas políticas de la Administración tributaria sino también *-mutatis mutandis-* a otras formas de utilizar la discrecionalidad por parte de la Administración tributaria, incluyendo al inspector fiscal individualmente considerado. Por ejemplo, la situación de una "opinión" del inspector fiscal, analizada en el apartado 2.3.

²² N.T.: Los autores emplean los términos "underinclusive" y "overinclusive". En relación a tales conceptos remiten al trabajo de Joseph Tussman y Jacobus tenBroek, "The Equal Protection of the Law", *California Law Review*, 1949, vol. 37: 341 y, recientemente, por ejemplo, a Gribnau 2010, par. 2.9.2.3.

²³ Cf. Happé 1996, pp. 37-39.

Normalmente, el inspector tiene la intención de que esa opinión sea conforme a una interpretación correcta de la ley correspondiente. Sin embargo, en ciertos casos, el inspector fiscal puede deliberadamente apartarse de los términos estrictos de la ley. Si esto sucede con el propósito de hacer más justicia primando el principio subyacente en la ley sobre su literalidad, la opinión podría calificarse como "*praeter legem*".

4. Protección jurídica de los contribuyentes por los tribunales: algunos aspectos generales

4.1. Introducción

En la sección 2, hemos demostrado que la Administración tributaria tiene una influencia importante sobre la aplicación de los contenidos de la ley tributaria. Por ejemplo, la Administración tributaria establece reglas y puede otorgar certeza sobre las consecuencias de una acción (prevista) mediante una opinión o por medio de la celebración de un acuerdo. Como hemos mostrado, curiosamente, los tribunales de justicia han creado un "contrapeso" en respuesta a este poder de la Administración. Nos ocupamos de esta respuesta judicial en dos apartados. En el presente apartado describiremos algunos aspectos generales, especialmente relativos a la elaboración de reglas por la Administración tributaria. En el próximo apartado, estudiaremos el enfoque de los tribunales de justicia para asegurar la protección jurídica de los contribuyentes. Dicho enfoque se fundamenta en los denominados principios de un comportamiento adecuado de la Administración.

En la sección 2.2 hemos mostrado que la Administración tributaria elabora reglas. Ahora veremos que los tribunales de justicia han desarrollado varios mecanismos para contrarrestar el poder de la Administración. Estos mecanismos están destinados a asegurar la protección jurídica de los contribuyentes. Recordemos en este sentido que es posible diferenciar entre las reglas de la Administración que tienen una base legal explícita en una norma de delegación y las reglas políticas.

4.2. Las reglas de la Administración cubiertas por una norma de delegación y la protección jurídica de los tribunales de justicia

Si las reglas de la Administración –generalmente normas del Ministro de Hacienda o del Secretario de Estado de Hacienda– se basan en una norma de delegación contenida en una Ley del Parlamento, tales reglas constituyen normas jurídicas. Por tanto, los tribunales de justicia deberían en principio respetar tales normas y aplicarlas de la misma manera que aplican las Leyes del Parlamento. Sin embargo, existen algunos límites a la potestad de elaborar normas por parte de la Administración. En primer lugar, los tribunales de justicia verifican si la regla correspondiente excede los límites establecidos por la norma de delegación. Por lo general, una norma de delegación establece tanto la materia sobre la cual como el propósito para el cual la Administración puede elaborar estas reglas. Si el órgano judicial considera que la regla en cuestión excede los límites establecidos por la norma de delegación, será declarada inválida en la medida que corresponda. En segundo lugar, aunque estas reglas de la Administración se consideren en principio normas jurídicas, no tienen el mismo valor jurídico que una Ley del Parlamento. Es importante destacar que el artículo 120 de la Constitución (que implica que el poder judicial no puede controlar la compatibilidad de las Leyes del Parlamento con la Constitución o principios “no escritos” de derecho) no es aplicable a este tipo de reglas. Los tribunales de justicia pueden examinar si tales reglas respetan la Constitución y los principios jurídicos. Sin embargo, obviamente, este examen no puede suponer un control implícito de los contenidos de la Ley del Parlamento que prevé la delegación (ya que ello supondría *de facto* una vulneración del precepto constitucional antes mencionado).

4.3. Otras reglas políticas de la Administración y la protección jurídica de los tribunales de justicia

Respecto a las reglas políticas elaboradas por la Administración, los tribunales de justicia también ofrecen un contrapeso importante a este

poder de la Administración. Como se mencionó en el apartado 2.2, debe diferenciarse entre reglas interpretativas y reglas aprobatorias.

Por lo que se refiere a la primera categoría, debe destacarse en primer lugar que los tribunales de justicia no están obligados por tales reglas. La facultad de los tribunales de interpretar la ley en cuestión no está influenciada por la interpretación dada en una regla interpretativa de la Administración. Por tanto, aunque no puede negarse que las reglas interpretativas tienen influencia en la práctica jurídica (dado que los contribuyentes a menudo adoptarán la interpretación dada en estas reglas), al final, "el imperio de la ley" en principio las reemplaza.

Cuando el tribunal ha establecido la interpretación correcta de la ley en cuestión, en general existen tres posibilidades: La interpretación administrativa plasmada en la regla política (1) parece ser la interpretación correcta; (2) parece ser menos favorable que la interpretación correcta; y (3) parece ser más favorable que la interpretación correcta. En la segunda situación, el tribunal procura protección jurídica aplicando la ley de acuerdo con su interpretación correcta. Por tanto, en tal caso el principio de legalidad proporciona protección jurídica. En la situación inversa, la tercera situación, el tribunal, en principio, tampoco está obligado por la interpretación administrativa. Sin embargo, en este caso, surge el problema de la protección jurídica de los contribuyentes. Después de todo, los contribuyentes pueden haber confiado en la "regla interpretativa" de la Administración tributaria. ¿Deben los tribunales proteger estas expectativas o deben aplicar la ley? Aquí, el principio de legalidad entra en conflicto con el principio de seguridad jurídica, más en particular con el principio de confianza legítima.

La misma cuestión se plantea respecto a las reglas aprobatorias. ¿Deben los tribunales aplicarlas, dejando a un lado la legislación?

Nos ocuparemos de este tema con más detalle en los apartados 5 y 6, ya que guarda relación con la cuestión más general de cómo los tribunales de justicia han conseguido actuar como contrapeso, al servicio del imperio de la ley y de la protección jurídica de los contribuyentes, en respuesta a las facultades discretionales que la Administración tributaria neerlandesa ha ejercido tradicionalmente. En este momento, nos limitamos a mencionar el

resultado, a saber, que los tribunales protegen la confianza legítima de los contribuyentes fundada en una regla política y, por tanto, conceden al contribuyente un tratamiento fiscal que está en consonancia con dicha regla.

5. Protección jurídica: los principios de conducta adecuada de la Administración y las reglas de prioridad

5.1. Introducción

Hemos comprobado que la Administración tributaria tiene una influencia importante en la aplicación de la ley tributaria. Hemos citado ejemplos tales como las “reglas aprobatorias” y la posibilidad de que la Administración tributaria declare –a menudo a petición del contribuyente– las consecuencias fiscales de una transacción determinada. En este apartado veremos en primer lugar que esta importante influencia de la Administración tributaria en principio podría ocasionar problemas desde la perspectiva de la protección jurídica de los contribuyentes. Posteriormente analizaremos cómo los tribunales de justicia neerlandeses han encontrado una solución en los principios de conducta adecuada de la Administración. A este respecto haremos referencia al concepto de “reglas de prioridad” (*priority rules*) que ha sido introducido por la literatura tributaria neerlandesa.

Obsérvese que, en esta sección, no profundizaremos más sobre la protección jurídica en caso de acuerdo transaccional (*vaststellingsovereenkomst*) celebrado entre el contribuyente y el inspector fiscal (véase apartado 2.3). En resumen, la protección jurídica para el contribuyente en esa situación es que el inspector fiscal está en principio obligado por dicho acuerdo –que es un acuerdo de derecho civil–, incluso si las consecuencias fiscales acordadas no están en consonancia con la ley correspondiente²⁴. Nótese que, por otro lado, también el contribuyente está

²⁴ La misma protección jurídica se proporciona en el caso de una “regla política interpretativa” u “opinión” que parezca alejarse de la correcta aplicación de la ley que corresponda; véanse apartados 5.4 y 6.2.

en principio obligado por el acuerdo, incluso si parece que el impuesto debido conforme al acuerdo es mayor que el impuesto que se debería conforme a la ley que corresponda.

5.2. Boceto de un dilema

Debido a la separación de poderes, existe hasta cierto punto una garantía contra la arbitrariedad administrativa. En caso de conflicto, los tribunales de justicia verifican si la Administración ha aplicado la legislación correctamente. El elemento central en este sentido es la ley.

Sin embargo, este criterio básico no es totalmente adecuado en la situación en la que la Administración tiene una importante influencia en cómo se aplica la ley tributaria. Supongamos que una regla política publicada por la Administración es más favorable que la ley. ¿Qué debería decidir el tribunal si el inspector fiscal efectúa una valoración de acuerdo con la ley (menos favorable) y se desvía de la regla política? Asimismo, supongamos que el inspector fiscal declara por adelantado a un contribuyente las consecuencias fiscales de una determinada transacción. ¿Qué debería decidir el tribunal si en un estadio posterior, con ocasión del incremento de la valoración, el inspector fiscal se aparta de su opinión anterior, con el argumento de que la legislación prescribe otras consecuencias fiscales que aquellas previamente declaradas? Si la ley es el único criterio con arreglo al cual los tribunales han de juzgar a la Administración, el tribunal debería aceptar la valoración en ambas situaciones. Obviamente, entonces, el imperio de la ley y su objetivo de evitar la arbitrariedad está en juego, ya que se permitiría a la Administración tributaria desviarse arbitrariamente de posiciones anteriores en las que los contribuyentes confiaban. El principio de seguridad jurídica, a saber, la protección de la confianza legítima, se habría infringido. Además, en el ejemplo de la regla política, el principio de igualdad podría estar en juego en una situación en la que la Administración tributaria pudiera aplicar la regla política favorable a otros contribuyentes.

5.3. Sentencias innovadoras

La sección 5.2 muestra que, desde el punto de vista de la protección jurídica de los contribuyentes, no es suficiente que la legislación sea el único criterio con arreglo al cual se juzguen las decisiones de la Administración. No obstante, durante muchos años, hasta la aparición de algunos pronunciamientos históricos en 1978, los tribunales de justicia neerlandeses mantenían que el principio de legalidad prevalecía. Las quejas sobre el comportamiento de la Administración tributaria tenían que dirigirse al Secretario de Estado de Hacienda.

En 1978, el Tribunal Supremo resolvió varios casos en la misma fecha. En estos casos el Tribunal Supremo dictaminó que, en determinadas circunstancias, el principio de legalidad podía ser superado por los "principios de conducta adecuada de la Administración". El Tribunal Supremo consideró:

"que la tarea de la justicia tributaria cuando enjuicia la legalidad de una liquidación tributaria no se limita a la cuestión de si el Inspector se ha mantenido dentro de los límites impuestos por la legislación, sino que la intervención de la justicia también se requiere si el modo en que el Inspector ha ejercido sus competencias es de alguna otra manera contraria a la ley, porque haya actuado de forma incoherente con los principios de conducta administrativa adecuada que debería respetar;

que en algunas circunstancias la estricta aplicación de la ley, a partir de las cuales se obtiene directamente el impuesto debido, puede infringir uno o más principios de conducta administrativa adecuada, hasta el punto de que esa aplicación debería evitarse;

que, en general, la cuestión relativa a cuándo concurre la anterior circunstancia debería contestarse caso a caso, efectuando una ponderación entre el principio de que la ley debe ser aplicada y los principios de conducta administrativa adecuada que estén implicados"²⁵.

La doctrina tributaria neerlandesa se refiere a estos casos emblemáticos como "sentencias innovadoras" (*breakthrough judgments*). Estos fallos se

²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 1978, nº 18452, BNB 1978/135.

referían al principio de confianza legítima. Sin embargo, las consideraciones del Tribunal Supremo tienen carácter general y por tanto también son relevantes para otros principios de conducta adecuada de la Administración. En poco tiempo, el Tribunal Supremo también confirmó este extremo en relación al principio de igualdad²⁶. Jurisprudencia posterior también muestra que otros principios de conducta adecuada de la Administración podrían implicar que las autoridades tributarias deben abstenerse de una aplicación estricta de la legislación. Un ejemplo de ello es el principio de diligencia debida²⁷. Sin embargo, los principios de confianza legítima e igualdad son los principios de conducta adecuada de la Administración más importantes en la práctica tributaria. En los procedimientos judiciales, los contribuyentes se refieren a menudo a estos principios. Por tanto, en los siguientes apartados, nos centraremos principalmente en el principio de confianza legítima y en el principio de igualdad (ambos como principios de conducta administrativa adecuada²⁸).

5.4. La aplicación por los tribunales de justicia de los principios de conducta adecuada de la Administración: el método de las reglas de prioridad

En las sentencias innovadoras anteriormente analizadas se indica que, en ciertas circunstancias, un principio de conducta administrativa adecuada podría implicar que las autoridades fiscales se alejasen de la estricta aplicación de la ley. Además, advierten que este problema es una cuestión de equilibrio: ponderar el principio de aplicación de la ley (de ahora en adelante: principio de legalidad) con los principios de conducta adecuada de la Administración que estén implicados. Este enfoque del Tribunal Supremo, es decir, el enfoque según el cual la Administración está obligada no solo

²⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 1979, nº 19290, BNB 1979/211.

²⁷ R.H. Happé, P.F.M. van Loon, J.P.F. Slijpen and M.R.T. Pauwels, *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Deventer: Kluwer, 2010, capítulo 3.

²⁸ Obsérvese que el principio de confianza legítima y el principio de igualdad también son principios que deben respetarse por el legislador. Por tanto, también son principios de elaboración adecuada de las leyes. Sin embargo, teniendo en cuenta el objeto de este trabajo, centramos nuestra atención en su función como principios de conducta administrativa adecuada.

por la ley sino también por los principios de conducta administrativa adecuada, suscita la cuestión de cómo aplicarlo. ¿En qué circunstancias tales principios demandan una desviación de la correcta aplicación de la ley? Si esta cuestión, efectivamente, sólo pudiera contestarse caso a caso sin nuevas directrices del Tribunal Supremo, se produciría una gran incertidumbre. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha desarrollado un método que ofrece directrices a los tribunales al aplicar el principio de confianza legítima y el principio de igualdad²⁹. Este es el método de las "reglas de prioridad" (*priority rules*). En este apartado, nos ocuparemos en este método.

En una serie de sentencias, el Tribunal Supremo ha distinguido varios tipos de situaciones ("situaciones estándar"). Estas situaciones tipo son situaciones con ciertas características que se producen regularmente en la práctica tributaria. Por ejemplo, en lo que respecta al principio de confianza legítima, el Tribunal Supremo ha diferenciado varias situaciones estándar en las que la Administración tributaria genera expectativas en los contribuyentes. La distinción se basa en el origen de las expectativas. Situaciones estándar son, entre otras, la situación en la que la confianza respecto a la aplicación de la ley se genera por reglas políticas, la situación en que esa confianza deriva de una opinión de la Administración y la situación en que esa confianza procede de información general proporcionada por la Administración. También en relación con el principio de igualdad, el Tribunal Supremo distingue varias situaciones estándar.

Para cada tipo de situación estándar, el Tribunal Supremo dictaminó, en qué circunstancias, cuál de los principios implicados (el principio de legalidad o el principio de la conducta administrativa adecuada) tiene más peso. En su tesis doctoral, Happé introdujo el concepto de "regla de prioridad" para referirse a este método³⁰. De hecho, conceptualmente, el Tribunal Supremo establece una regla: si en la situación P están presentes las circunstancias X e Y, entonces el principio A prevalece sobre el principio B. En otras palabras, la regla establece en qué circunstancias cada principio pesa más

²⁹ Véase, *in extenso* sobre el tema de la ponderación del principio de legalidad vs. el principio de confianza legítima y el principio de igualdad en la aplicación de la ley tributaria, Happé 1996.

³⁰ Happé 1996, pp. 73-103.

que el otro principio –y, por tanto, prevalece– en la situación estándar correspondiente. Happé también ha señalado que este enfoque del Tribunal Supremo tiene una sólida base de teoría jurídica, que encaja con la teoría jurídica de Dworkin³¹.

Una de las características de la regla de prioridad es que tiene la misma estructura que una disposición legal. Al igual que una disposición legal, una regla de prioridad establece criterios: en un caso específico, se debe verificar si los criterios son satisfechos. Estos criterios son circunstancias particulares que deben estar presentes. Si los criterios de una regla de prioridad concurren en su totalidad en el caso en cuestión, se aplica la regla de prioridad. En ese caso, el principio que tiene prioridad se aplica de acuerdo con la regla de prioridad. Si uno de los criterios no se cumple en el caso en cuestión, la regla de prioridad no se aplica. En ese caso, el otro principio en conflicto tiene prioridad.

Para ilustrar este método vamos a referirnos a la regla de prioridad diseñada para las opiniones. Esta regla prescribe que la confianza generada por una opinión³² se protegen cuando: (a) el inspector fiscal tiene una posición determinada (una opinión) sobre la aplicación de la ley tributaria en el caso que afecta al contribuyente; (b) el contribuyente ha informado al inspector fiscal de todos los hechos y circunstancias relevantes del caso; (c) el contribuyente puede razonablemente pensar que la opinión del inspector fiscal está en el espíritu de la ley; y (d) el inspector fiscal es competente para tratar con el contribuyente. Por tanto, en caso de que se cumplan todos estos requisitos, el principio de confianza legítima prevalece sobre el principio de legalidad. Así pues, la ley tributaria debe aplicarse de conformidad con la confianza que ha sido generada, desviándose en esa medida de la estricta aplicación de la ley. Sin embargo, si uno de los criterios señalados no se cumple, el principio de legalidad tendrá prioridad. Como se mencionó anteriormente, el Tribunal Supremo no sólo ha desarrollado un sistema de reglas de prioridad en el campo del principio de confianza legítima para revisar el comportamiento de la Administración

³¹ Happé 1996, pp. 73-103.

³² Como se mencionó en el apartado 2.3, la "opinión" incluye la denominada "promesa" y la "declaración de conformidad". Además, la regla de prioridad también se aplica a la situación en que el contribuyente tiene la (razonable) *impresión* de una promesa.

tributaria. También ha desarrollado un sistema parecido (reglas de prioridad para situaciones estándar) en el ámbito del principio de igualdad entendido como principio de comportamiento administrativo adecuado. Un ejemplo es la regla de prioridad para la situación en que la Administración tributaria tiene una cierta política favorable que no ha sido publicada³³. Si el contribuyente está en condiciones de mencionar de forma "suficiente" otros casos comparables con su situación, el inspector fiscal tiene que declarar si tal política favorable existe y si la situación del contribuyente está cubierta por dicha regla política. Si ese es el caso, la Administración tributaria debería en principio aplicar esa regla política al contribuyente, aunque dicha regla política se desvíe de la ley. En otras palabras, el principio de igualdad tiene prioridad sobre el principio de legalidad.

5.5. Conclusión

En el apartado 5.2 hemos observado que, debido a la discrecionalidad de la Administración tributaria, existe potencialmente el riesgo de una garantía insuficiente contra la arbitrariedad de la Administración tributaria y el riesgo de una violación del principio de confianza legítima y del principio de igualdad. La razón de ello es que, inevitablemente, las normas legislativas no son suficientes para prevenir la arbitrariedad o tales violaciones. En los apartados 5.3 y 5.4 hemos mostrado que los tribunales de justicia, sin embargo, han ofrecido un contrapeso y se han encargado de la protección jurídica de los contribuyentes. En primer lugar y como aspecto más importante, el Tribunal Supremo ha reconocido los principios de comportamiento administrativo adecuado como normas jurídicas que vinculan a la Administración. Así pues, de hecho, el Tribunal Supremo ha ampliado su "área de control": no sólo controla el comportamiento de la Administración tributaria confrontándolo a las normas legislativas, sino también a los principios de conducta administrativa adecuada. En otras

³³ Como se advirtió en el apartado 6.2, si la regla política se publica, el Tribunal Supremo considera esta situación en la esfera del principio de confianza legítima y no en la esfera del principio de igualdad. En teoría, sin embargo, también sería posible proporcionar protección jurídica a través de este último principio.

palabras: el imperio de la ley es realmente entendido como el imperio de la ley: la ley no sólo es concebida como "un montón de reglas", sino como un conjunto de reglas y principios jurídicos. Desde un punto de vista de filosofía jurídica el concepto de "ley" equivale al de "ley como integridad"³⁴. En segundo lugar, el Tribunal Supremo ha desarrollado un sistema de reglas de prioridad para hacer frente a la ponderación entre los principios de conducta adecuada de la Administración y el principio de legalidad. Este sistema de reglas de prioridad para situaciones estándar asegura que la ponderación de los principios se produce de forma coherente. En casos particulares se debe verificar si los criterios de la regla de prioridad en cuestión se cumplen, a fin de evaluar si el principio de conducta administrativa adecuada tiene prioridad sobre el principio de legalidad. Curiosamente, de esta manera, los tribunales de justicia han compensado las deficiencias de las disposiciones legislativas para prevenir la arbitrariedad por medio de la introducción de otras reglas, es decir, de las reglas de prioridad.

6. Vinculación de la Administración a su propia práctica: algunas reglas de prioridad

6.1. Introducción

Todo lo estudiado hasta el momento demuestra que, al aplicar la ley, la Administración tributaria neerlandesa puede quedar vinculada a su propia práctica, a pesar de que dicha práctica se aleje de la estricta aplicación de la legislación que corresponda. Los principios de comportamiento adecuado de la Administración están en la base de ello. Cabe recordar que esto sólo se aplica si la práctica administrativa es más favorable que la legislación que corresponda³⁵. En este apartado veremos varios ejemplos de prácticas

³⁴ Véase, por ejemplo, Ronald Dworkin, *Law's Empire*, Cambridge, MA.: The Belknap Press of Harvard University Press, 1986, p. 225; también Ronald Dworkin, *Taking Rights Seriously*, London: Duckworth, 1978, p. 22.

³⁵ Si la legislación de que se trate es más favorable que la práctica de la Administración, el principio de legalidad prevalece y la legislación debe aplicarse. Dado que esto último es menos interesante, nos centramos en la situación en que la práctica administrativa es más favorable que la legislación aplicable.

a las que la Administración está vinculada al aplicar la ley. Prestaremos especial atención a los dos principios más importantes a este respecto, a saber, el principio de confianza legítima y el principio de igualdad.

6.2. La práctica de la Administración y el principio de confianza legítima

El análisis de la jurisprudencia muestra que hay varios tipos de situaciones ("situaciones estándar") para los que los tribunales de justicia consideran que la Administración está obligada por la confianza legítima generada por su propia práctica. En este apartado nos referiremos brevemente a las reglas de prioridad más importantes.

En primer lugar, la confianza legítima puede generarse mediante la publicación de una regla política (interpretativa o aprobatoria). Podría ser que una regla política contenga una aplicación de la ley que se desvíe –o parezca desviarse– de la correcta aplicación de la ley que corresponda. Para este tipo de situación, el Tribunal Supremo prevé la regla de prioridad según la cual el principio de confianza legítima pesa más que el principio de legalidad en el caso de que el contribuyente pueda razonablemente acudir a la confianza generada por la regla política en cuestión.

En segundo y en tercer lugar, la confianza legítima podría proceder de información general³⁶ de la Administración tributaria o de una información específica previa solicitud³⁷, relativa al significado de una disposición, sin referencia a las circunstancias reales del contribuyente. Podría suceder que dicha información suscitara confianza en los contribuyentes respecto a la aplicación de la ley que se aparta de la correcta aplicación de la ley en cuestión. Para estas situaciones estándar (la confianza generada por información general o específica), el Tribunal Supremo proporciona reglas de prioridad que son generalmente las mismas. La regla principal es que, a pesar de que la información generase confianza sobre una aplicación de la

³⁶ Ejemplos de ello son las directrices y folletos de la Administración tributaria, así como las instrucciones que acompañan a los modelos de declaración tributaria.

³⁷ Por ejemplo, en los Países Bajos, un contribuyente puede llamar a un número especial de teléfono de las autoridades tributarias (*Belastingtelefoon*) para obtener información.

ley que no es correcta, el principio de legalidad prevalece. Así pues, sobre la base de esta regla general, la confianza generada no es respetada. Sin embargo, como excepción, el principio de confianza legítima tiene prioridad si (i) el contribuyente ha ejecutado una acción confiando en la información, como consecuencia de lo cual no sólo está obligado a pagar el tributo que corresponda de acuerdo con la ley, sino que también tiene pérdidas adicionales, (ii) la información fue proporcionada por la autoridad competente, y (iii) la información suministrada no era claramente contraria a la correcta aplicación de la legislación, de modo que el contribuyente no pudo darse cuenta de la incorrección de la información.

En cuarto lugar, la confianza podría generarse por una opinión de un inspector fiscal. En la situación de una opinión, el inspector fiscal ha dado su parecer sobre las consecuencias fiscales de un caso concreto. Por el contrario, en la situación de información (general), la Administración tributaria sólo ofrece su punto de vista general sobre la interpretación o aplicación de una ley, por tanto aparte de y sin tener en cuenta el caso concreto. Anteriormente (apartado 5.4), describimos la regla de prioridad para la situación de una opinión que parece no ser conforme con la correcta aplicación de la ley en cuestión.

Por último, es incluso posible que una actuación del inspector fiscal genere confianza en los contribuyentes sobre la aplicación de la ley, sin que el inspector fiscal sea consciente de ello. Nos referimos a la situación en la que el contribuyente afectado tiene la *impresión* de que el inspector fiscal tenía una opinión (denominada "opinión implícita"). Téngase en cuenta que el punto de vista es, pues, el del contribuyente. La regla general de prioridad para esta situación es que el principio de legalidad prevalece y, por tanto, las expectativas generadas debido a la impresión que produce en el contribuyente una opinión del inspector fiscal no se protegen. El aumento de la valoración de una forma errónea por el inspector fiscal no es suficiente para obtener una impresión justificada. Sin embargo, si existen otras circunstancias adicionales y particulares, la respuesta podría ser diferente. Para varios tipos de situaciones el Tribunal Supremo ha determinado en qué tipo de circunstancias adicionales el principio de confianza legítima pesa más que el principio de legalidad. Seguidamente

nos referimos a un tipo de situación con fines ilustrativos. Esta situación es aquella en que hay una inspección tributaria y el inspector no refleja nada sobre un determinado elemento en su informe³⁸. Entonces, el contribuyente puede tener la impresión de que la Administración tributaria está de acuerdo con la situación fiscal que el contribuyente adoptó con respecto a ese elemento en su declaración tributaria. El Tribunal Supremo ha dictaminado que el principio de confianza legítima puede tener prioridad sobre el principio de legalidad cuando el contribuyente podría haber supuesto que el elemento en cuestión fue investigado por el inspector durante la inspección fiscal y que aquel estaba de acuerdo con la posición adoptada. Esta regla se concreta más por el Tribunal Supremo al considerar que este, en general, sería el caso si (i) el elemento en cuestión es de importancia tal que no podría haber escapado a la atención del inspector fiscal, y (ii) las consecuencias fiscales que derivan de ese elemento son tales que el inspector fiscal debió haber hecho comentarios críticos o debería haber realizado una evaluación adicional.

En conclusión, la Administración tributaria puede estar vinculada a su propia práctica, también si esa práctica se desvía de la correcta aplicación de la ley en cuestión. La base para ello es el principio de confianza legítima. Curiosamente, este podría no solo ser el caso cuando se trata de la práctica *real* de la Administración, como una información publicada, una opinión o información (general). También podría ser el caso cuando el contribuyente afectado pudiera razonablemente tener la *impresión* de una práctica, como la impresión de una opinión del inspector fiscal. Sin duda, lo anterior sólo se aplica cuando la práctica de la Administración es más favorable que la correcta aplicación de la ley. Si la aplicación de la ley es más beneficiosa, los tribunales de justicia aplicarán la ley. Por tanto, en ese caso, el principio de legalidad sirve a la protección jurídica de los contribuyentes.

³⁸ Nótese que si el inspector fiscal refleja en el informe que está de acuerdo con el planteamiento fiscal adoptado por el contribuyente con respecto a un determinado elemento, esta circunstancia se consideraría, de acuerdo con la situación mencionada arriba, como una "opinión".

6.3. Práctica de la Administración y principio de igualdad

6.3.1. Introducción

Además del principio de confianza legítima, también el principio de igualdad protege jurídicamente a los contribuyentes con respecto a la práctica de la Administración tributaria. Nuevamente se trata de una cuestión de equilibrio: debe efectuarse una ponderación entre los principios de igualdad y legalidad. El Tribunal Supremo ha establecido reglas de prioridad para llevar a cabo esta ponderación en ciertas situaciones estándar. En este apartado analizaremos brevemente esas reglas de prioridad. De forma previa, sin embargo, es necesario abordar la diferencia entre los conceptos de igualdad formal y material.³⁹

6.3.2. Igualdad formal vs. igualdad material

En el contexto que nos ocupa, la igualdad formal se refiere al hecho de que la Administración tributaria debe aplicar la norma fiscal de forma coherente. Una norma fiscal debe ser aplicada a todos los supuestos que caen dentro del alcance de dicha norma. Del mismo modo, si la Administración tributaria sigue una determinada práctica administrativa, por ejemplo, una regla política, la práctica debería seguirse en relación a todos los contribuyentes cuyos casos estén comprendidos dentro del alcance de dicha práctica. El principio de igualdad formal, por tanto, se pone en entredicho si una práctica ventajosa de la Administración tributaria no se aplica por igual a todos los contribuyentes. En conclusión, la igualdad formal se relaciona con la aplicación coherente de las normas o de una práctica administrativa.

La igualdad material, por otra parte, se relaciona con el contenido de una norma (o práctica). Las normas intrínsecamente hacen distinciones entre grupos. Una norma tributaria destinada a los empresarios establece una distinción entre contribuyentes que lo son y contribuyentes que no lo son. La igualdad material se refiere a la cuestión de si la distinción efectuada por

³⁹ Happé 1996, pp. 289-291.

la norma es respetuosa con el principio de igualdad. En efecto, el principio de igualdad requiere que supuestos iguales sean tratados del mismo modo, o, en otras palabras, que supuestos iguales no deben ser tratados de manera desigual sin una justificación razonable. Respecto a la cuestión de si los supuestos son o no iguales, la finalidad de la norma en cuestión es relevante. Debería establecerse si el caso que no cae dentro del ámbito de aplicación en la norma es igual –a la luz de la finalidad de ésta– a los supuestos que sí están incluidos en él. Si la respuesta es afirmativa y no hay justificación para el tratamiento desigual, el principio (material) de igualdad exige que la norma también se aplique al caso que no cae dentro del ámbito de la norma de acuerdo con su literalidad. Lo mismo se aplica, *mutatis mutandis*, a una práctica de la Administración que suponga un trato desigual (injustificado) de dos supuestos iguales. En conclusión, la igualdad material exige que el alcance de la norma (o práctica) se amplíe. Por tanto, la igualdad material se refiere al contenido de la norma (o práctica): la cuestión es si el ámbito de la norma no es demasiado estrecho en el sentido de que no incluye ciertos supuestos que son iguales a los que caen dentro del ámbito de la misma.

6.3.3. Reglas de prioridad para la igualdad formal

Respecto al principio de igualdad en sentido formal, el Tribunal Supremo ha establecido tres reglas de prioridad.

La primera regla de prioridad se refiere a la situación de una determinada política aprobatoria no publicada. Si el inspector fiscal competente sigue una determinada política aprobatoria no publicada, debería aplicarla a todos los contribuyentes que caen dentro del alcance de la misma. Sin embargo, si el inspector fiscal se desvía de esta política en detrimento de un contribuyente, la regla de prioridad dispone que el tribunal debe dejar la correcta aplicación de la ley a un lado y aplicar dicha política también a este contribuyente. Obsérvese que, desde un punto de vista teórico, podría esperarse una regla de prioridad comparable para una regla política aprobatoria que sea publicada. En efecto, el Tribunal Supremo protege

jurídicamente a los contribuyentes en esa situación. Sin embargo, el Tribunal Supremo lo hace no a través del principio de igualdad, sino a través del principio de confianza legítima. Nos referimos a la regla de prioridad que se menciona en el apartado 6.2.

La segunda regla de prioridad se refiere a la situación en que el inspector fiscal competente trata a una o más personas de un grupo en una situación favorable comparable (en comparación con la correcta aplicación de la ley) con el objetivo de favorecerlas especialmente. Para esta situación, la regla de prioridad⁴⁰ dispone que la correcta aplicación de la ley debería también dejarse a un lado con respecto a las otras personas del grupo y que esas otras personas deberían también disfrutar de ese trato especialmente favorable. Subrayamos que la exigencia de un "objetivo de favorecer especialmente" es un gran obstáculo en la práctica. Esta regla ha sido rara vez aplicada.

La tercera regla de prioridad se refiere a la situación en la que el inspector fiscal competente no ha aplicado correctamente la ley en cuestión –pero más favorable– respecto a la mayoría de un grupo de personas en una situación comparable⁴¹. Para esta situación, la llamada "regla de la mayoría", sostiene que la correcta aplicación de la ley también debería dejarse de lado con respecto a los demás contribuyentes del grupo. Cabe señalar que una característica de esta situación es que no existe una política (aprobatoria) del inspector. La situación tiene un carácter puramente cuantitativo: la cuestión clave es si el inspector fiscal no ha aplicado correctamente la ley en cuestión a la mayoría del grupo⁴².

⁴⁰ Esta regla se conoce como *rule of the objective of favouritism*.

⁴¹ Nos centramos en el aspecto principal de la regla. Dicha regla es en sí misma mucho más compleja, ya que el Tribunal Supremo ha desarrollado multitud de reglas adicionales para completar la regla principal, por ejemplo, con respecto a la cuestión de qué casos reúnen los requisitos y cuentan como casos en los que la ley no es correctamente aplicada.

⁴² Como se ha mencionado en la nota anterior, el Tribunal Supremo ha elaborado la regla de la mayoría con mucho detalle. En consecuencia, en la práctica es muy difícil para el contribuyente reunir todos los criterios adicionales.

6.3.4. Reglas de prioridad para la igualdad material

El Tribunal Supremo también ha establecido reglas de prioridad en relación al principio de igualdad en sentido material. Tales reglas afectan especialmente a la política (sea mediante reglas o mediante prácticas) de la Administración tributaria. A este respecto, la distinción entre políticas publicadas o no publicadas no parece tener relevancia. Las mismas reglas se aplican en ambos casos. Sin embargo, la jurisprudencia indica que debe hacerse una diferenciación entre política aprobatoria de un lado y política interpretativa (manifestada a través de reglas o prácticas) de otro.

Como se mostró anteriormente (apartado 2.2), en caso de una regla política aprobatoria la Administración tributaria aprueba –a favor de los contribuyentes– una determinada aplicación de la legislación tributaria en una situación determinada incluso si esta aplicación se desvía de la estricta redacción de la ley en cuestión. En caso de una regla política aprobatoria – haya sido o no publicada– la regla de prioridad para garantizar la igualdad material sostiene, respecto a un caso que no cae dentro del alcance de dicha regla política, que la correcta aplicación de la ley también debería dejarse a un lado si (i) la regla política aprobatoria supone un trato desigual de supuestos iguales y (ii) no hay justificación para esa diferencia de trato. Si estos dos requisitos concurren, las reglas políticas aprobatorias también deberían aplicarse al caso en cuestión. Por tanto, el alcance de la regla política aprobatoria se amplía a través del principio de igualdad.

En el caso de una regla o práctica de política interpretativa, la Administración tributaria tiene una política respecto a la forma en que una ley determinada debe ser aplicada a cierto tipo de situación sobre la base de una cierta interpretación de esta ley que la Administración considera que es la interpretación correcta. Podría parecer, sin embargo, que esta interpretación no es correcta y que esa interpretación era más favorable para los contribuyentes afectados que la interpretación correcta de la ley. A menudo, ello implica que esos contribuyentes fueron tratados de forma más favorable que otros contribuyentes cuyos casos no quedaban cubiertos por el alcance de esa política pero que son –desde la perspectiva de la interpretación correcta– iguales a los casos a los que sí se aplica esa

política interpretativa. La cuestión que se plantea es si estos últimos contribuyentes pueden invocar con éxito el principio de igualdad (en sentido material) para obtener también el trato favorable que deriva de tal política.⁴³

El Tribunal Supremo ha contestado a esta pregunta negativamente en una famosa sentencia en 1997⁴⁴. Sus consideraciones son interesantes desde una perspectiva metodológica. El Tribunal Supremo declara, en primer lugar, que estos contribuyentes tienen en principio el derecho al mismo trato favorable sobre la base del principio de igualdad. Posteriormente, sin embargo, el Tribunal Supremo pondera el principio de igualdad con el principio de legalidad, y concluye que el último principio tiene prioridad bajo ciertas circunstancias. La principal regla de prioridad resultante de ello dispone que si hay una política que sólo se aplica –en función de su objetivo– a un determinado grupo de casos con una característica especial, y que se basa en una visión jurídica incorrecta que se relaciona con esa característica, no hay obligación jurídica para la Administración tributaria de aplicar esta política también a casos que no pertenecen a ese grupo, pero que por lo demás son iguales desde la perspectiva de la aplicación de la ley en cuestión⁴⁵. La ratio de esta regla de prioridad es que se “permite” a las autoridades tributarias cometer un error en cuanto a la interpretación de una ley, sin ser “castigada” por la proliferación del error a través del principio de igualdad.

Sin embargo, también hay una regla de prioridad que acompaña a la anterior: si la Administración tributaria mantiene esa política después de haber detectado –por ejemplo, debido a una decisión judicial o a su propio entendimiento– que se basa en una visión jurídica incorrecta, entonces dicha política debería también aplicarse a estos últimos casos⁴⁶. En nuestra

⁴³ Cabe advertir que los contribuyentes que caen dentro del ámbito de esa política disponen de la protección jurídica que dicha política (favorable) les brinda, a pesar de que tal política se base en una visión jurídica errónea. Ello se basa tanto en el principio de confianza legítima en el caso de políticas que son publicadas (véase apartado 6.2), como en el principio de igualdad en el sentido formal (véase apartado 6.3.2).

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 1997, nº 31312, BNB 1997/160.

⁴⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 1997, nº 31312, BNB 1997/160 y sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2010, nº 09/01038, BNB 2010/146.

⁴⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2010, nº 09/01038, BNB 2010/146. Debe advertirse que el Tribunal Supremo admitió la aplicación de un cierto período transitorio antes de la finalización de esa política. Dentro de este período transitorio (que no

opinión, esta regla de acompañamiento es lógica. En efecto, si la Administración tributaria continúa con una política que es originariamente interpretativa, pese a saber que la misma no es conforme a la interpretación correcta de la ley en cuestión, dicha política adquiere un carácter diferente a partir de ese momento. La política ya no es "interpretativa", sino que se convierte en "aprobatoria".

Una situación muy especial se produce en el caso Vinkenslag. La Administración tributaria ha alcanzado varios acuerdos con personas que vivían en el campamento de caravanas "Vinkenslag" respecto a su tributación. Las razones para estos acuerdos parecían residir en la dificultad de la Administración tributaria tanto para obtener información de estas personas con relevancia para determinar su tributación, como para recaudar los tributos debidos por ellas. El contenido exacto de estos acuerdos no está muy claro, pero hay indicios de que el tratamiento fiscal basado en estos acuerdos fue muy favorable para las personas del campamento de caravanas. Esto se conoció en público, y algunos otros contribuyentes reclamaron – basándose en el principio de igualdad– que debían ser tratados de una manera similar (favorable). Sin embargo, el Tribunal Supremo desestimó el recurso. Curiosamente, en sus consideraciones, el Tribunal Supremo primero mostró su desaprobación con los acuerdos alcanzados por la Administración tributaria con los contribuyentes del campo de caravanas "Vinkenslag". El Tribunal Supremo consideró que:

"estos (...) acuerdos están relacionados con el hecho de que estos contribuyentes [del campamento de caravanas; RH/MP] pusieron obstáculos a la aplicación de la ley; *este hecho no debería haber sido considerado relevante para la exigencia de tributos*" (énfasis añadido).

Posteriormente, el Tribunal Supremo señala que el recurso al principio de igualdad no es admisible. El Tribunal consideró:

"El principio de igualdad, como principio de comportamiento adecuado de la Administración, no llega tan lejos que cuando la Administración se dé cuenta de que ha seguido una política con respecto a un determinado grupo de contribuyentes que implica un trato preferencial de estos contribuyentes

debe ser irrazonablemente largo) esta regla de prioridad adicional no se aplica, pero sí se aplica la principal regla de prioridad.

carente de justificación, deba también proporcionar a los demás una ventaja análoga aunque injustificable. La obligación jurídica de cumplir con los principios de comportamiento adecuado de la Administración requiere, en tal caso, que el trato favorable injustificado sea eliminado en lugar de ampliarse. Si se decide dicha eliminación, los demás no pueden invocar con éxito el principio de igualdad."

Téngase en cuenta que el Tribunal Supremo vuelve a mostrar su rechazo hacia los acuerdos "Vinkenslag" observando –en la segunda frase– que existe una obligación jurídica de poner fin al trato de favor injustificado.

7. Observaciones finales

7.1. Concepto de práctica administrativa

Con referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los editores de esta revista han planteado la cuestión de cuál es la definición de práctica administrativa en los Países Bajos. Sin embargo, no hay una definición bien delineada y amplia de práctica administrativa en la jurisprudencia tributaria neerlandesa. Aunque quizás en la esfera del Tribunal de Justicia sea preciso, no existe una necesidad real en la jurisprudencia neerlandesa de tener una definición amplia.

En cambio, en la situación neerlandesa es más importante establecer ante *qué clase* de práctica de la Administración tributaria se está, cuando está presente algún tipo de práctica tributaria. La clase de práctica administrativa tributaria es importante porque las consecuencias legales difieren dependiendo de la clase de práctica administrativa. Por ejemplo, si el contribuyente alega el principio de igualdad en sentido material con respecto a una política de la Administración tributaria, es relevante saber si esa política es "aprobatoria" o "interpretativa" (véase apartado 6.3.4).

El análisis anterior muestra que hay *varias clases* de prácticas administrativas tributarias, como la política interpretativa y aprobatoria – que puede publicarse o no publicarse–, "opiniones" emitidas por el inspector fiscal, la posibilidad de concluir "acuerdos", así como la

celebración de "convenios" por las autoridades fiscales con los contribuyentes para fomentar el cumplimiento (véase apartado 2).

Además, parece que hay *diferentes niveles* en los que se llevan a cabo las prácticas. Por ejemplo, las prácticas pueden establecerse a nivel general, es decir, a nivel de Secretaría de Estado de Hacienda, como la aprobación de reglas políticas susceptibles de publicación. Sin embargo, las prácticas también pueden realizarse en un nivel muy concreto e individual, por ejemplo, cuando, a petición de un contribuyente, el inspector fiscal ofrece su opinión sobre las consecuencias fiscales de una determinada transacción. Por otra parte, también podría hablarse de una determinada práctica administrativa *presunta*. Es posible referirse a dos situaciones en las que esa práctica administrativa presunta produce consecuencias jurídicas. La primera situación es la denominada "regla de la mayoría", regla de prioridad que se aplica en la esfera del principio de igualdad en sentido formal (véase apartado 6.3.3). La segunda se refiere a la situación en la que el contribuyente tiene la *impresión* de que la Administración ha emitido una opinión. En estas circunstancias, la Administración debe respetar las legítimas expectativas generadas por esa "opinión implícita", sobre la base del principio de confianza legítima (véase apartado 6.2).

7.2. Límites a la aplicación *contra legem* de la ley por la Administración tributaria

En términos estrictamente formales, la Administración tributaria neerlandesa no tiene potestad discrecional en la aplicación de la legislación tributaria (más allá de algunas pequeñas excepciones). Las leyes tributarias por lo general no otorgan facultades discrecionales a la Administración. Sin embargo, en el apartado 2 hemos mostrado que la Administración tributaria tiene de hecho dicha facultad discrecional.

Además, como se ha examinado en el apartado 3.2, el Tribunal Supremo confirmó que la Administración tributaria neerlandesa podía ciertamente tener competencia para proporcionar reglas (políticas) adicionales y, por tanto, tiene en esa medida ciertas facultades discrecionales. En el apartado

3.3 argumentamos que si una práctica de la Administración tributaria se aleja (a favor de los contribuyentes) de los términos estrictos de la ley en cuestión, esto no siempre implica que dicha práctica deba considerarse verdaderamente *contra legem*. El alejamiento de los términos estrictos de la ley puede producirse con el propósito de atender justamente a las peculiaridades del caso concreto. Si este es el caso y dicho propósito está en línea con el objetivo y los principios subyacentes en la ley aplicable, la práctica administrativa es *intra ius* y no debería calificarse como *contra legem* sino como *praeter legem*. Como se discutió en el apartado 3.3., lo mismo se aplica, *mutatis mutandis*, a otras formas de ejercicio de facultades discrecionales por parte de la Administración tributaria al aplicar la ley, por ejemplo, en caso de una "opinión".

En conclusión, con respecto a la cuestión de si la Administración tributaria se mantiene o no dentro de los límites legales cuando ejerce sus facultades discrecionales (alejándose de los estrictos términos de la ley a favor de los contribuyentes) el aspecto decisivo es si la aplicación en cuestión está en línea con el objetivo y principios subyacentes a la ley correspondiente. Si este no es el caso, la Administración tributaria ha excedido su competencia al respecto. Entonces, se ha cruzado la frontera entre *intra ius* y *extra ius*. En el apartado 6.3.4, hemos ofrecido un ejemplo muy claro de una situación en la que la Administración tributaria se extralimitó en sus competencias y entró en la zona *extra ius* y *contra legem*. Nos referimos a la situación analizada en el asunto *Vinkenslag*. En un caso en el que otro contribuyente reclamaba –alegando el principio de igualdad– el mismo tratamiento fiscal que el dado a las personas que vivían en el campamento de caravanas *Vinkenslag*, el Tribunal Supremo mostró su desacuerdo con la conducta de la Administración tributaria. Por otra parte, cabe destacar que la cuestión de si la Administración tributaria se ha excedido o no de su competencia no debe mezclarse con el tema de si los contribuyentes cuentan con protección jurídica. Un ejemplo de ello es la situación en que un inspector fiscal trata a una o más personas de un grupo de personas en una situación favorable comparable con el objetivo de favorecerlas especialmente. Como se discutió en el apartado 6.3.3, la regla de prioridad aplicable –basada en el principio de igualdad en sentido formal– sostiene que también las otras personas del

grupo deben disfrutar del mismo trato favorable. Sin embargo, esto no implica que el trato favorable sea *intra ius* y *praeter legem*. El tratamiento es en sí *contra legem*, pero las otras personas deben, sin embargo, disfrutar del mismo trato en virtud del principio de igualdad.