



PAPER N^o 13



Inseguridad jurídica en España:
situación actual y propuestas
para el futuro



Diciembre 2018



PAPER N^o 13

.....

Inseguridad jurídica en España: situación
actual y propuestas para el futuro

(Al hilo del Proyecto sobre "Tax Certainty" lanzado por la OCDE)

Diciembre 2018

Depósito Legal:

M-41916-2018

ISBN:

978-84-89025-35-6

© Asociación Española de Asesores Fiscales

Claudio Coello, 106 - 6º dcha

28006 - Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Maquetación:

dgmm@telefonica.net

Impresión:

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel.: 917 385 100



Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro

.....

Este documento ha sido supervisado por los miembros del Consejo Asesor Institucional de la Asociación Española de Asesores Fiscales, cuyos miembros son:

José Ignacio Alemany Bellido*

María Belén Álvarez Pérez

José Luis Bosch Cholbi

Leonardo Cárdenas Armesto

Daniel Gómez-Olano González

David Gómez Aragón

Javier Gómez Taboada

Eduardo Gracia Espinar

Jaume Mingot Mas

Nuria Nolla Zayas

Carlos Romero Plaza

Iñigo Sevilla González

Blanca Usón Vegas

El presente documento ha sido elaborado por los miembros de la Sección de Asesores Internos (In House), coordinada por **Daniel Gómez-Olano González**. Los miembros de la Sección son:

Daniel Gómez-Olano González

Fernando Estévez Olleros

César Flórez Tella

Manuel Alfonso García Rodríguez

David Gutiérrez Abarquero

José Luis Migoya Vargas

María Muñoz Viejo

Fernando Palomino Biezma

Carmen Pérez Villegas

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.

*. Presidente de AEDAF

La Asociación Española de Asesores Fiscales, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de la AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de la AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del Asesor Fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

AEDAF cuenta con un nutrido y numeroso número de profesionales, con más de 2.900 asesores fiscales de toda España que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

Índice

1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. CONSIDERACIONES PREVIAS: INCERTIDUMBRE <i>VERSUS</i> OBJETIVOS DE POLÍTICA FISCAL.....	9
3. PRINCIPALES ELEMENTOS GENERADORES DE INCERTIDUMBRE.....	12
3.1. Modificaciones de la política fiscal.....	12
3.2. Calidad del proceso legislativo y retroactividad de las normas.....	14
3.3. Inadecuada aplicación de la norma fiscal.....	18
3.4. Relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.....	20
3.5. Burocracia y cargas fiscales indirectas.....	21
3.6. Ausencia de instrumentos legales para garantizar la seguridad jurídica <i>ex ante</i>	22
3.7. Falta de agilidad del sistema y aumento de la litigiosidad.....	24
3.8. Evolución de la normativa anti-abuso en España.....	25
4. ALGUNAS PROPUESTAS DE CARA AL FUTURO.....	26
4.1. Medidas orientadas a mitigar las modificaciones de la política fiscal.....	26
4.2. Medidas orientadas a mejorar la calidad del proceso legislativo.....	27
4.2.1. Introducción de medidas para limitar la retroactividad de las normas.....	27
4.2.2. Medidas orientadas a mejorar la calidad del proceso legislativo.....	28
4.3. Medidas orientadas a mejorar la aplicación de la norma fiscal.....	30
4.3.1. Extensión de la facultad de la DGT para sentar criterios interpretativos.....	30
4.3.2. Creación de un organismo dependiente de la AEAT, responsable de homogeneizar criterios de actuación.....	30
4.3.3. Otorgar carácter vinculante a las conclusiones alcanzadas en previas comprobaciones tributarias.....	31
4.3.4. Regulación de <i>tax rulings</i> o de acuerdos previos de tributación.....	31
4.3.5. Separación de funciones en expedientes sancionadores.....	31
4.3.6. Intervención de unidades especializadas de la AEAT, en áreas especialmente complejas.....	31
4.3.7. Reforma del procedimiento sancionador.....	31
4.3.8. Publicación obligatoria de todas las Resoluciones emitidas por los tribunales económico-administrativos y por el Consejo para la Defensa del Contribuyente.....	32
4.3.9. Eliminación de la responsabilidad, solidaria e insolidaria, por sanciones imputadas al deudor principal.....	32

4.3.10. Supresión de la retroacción de actuaciones por parte de la Administración en determinadas circunstancias.....	32
4.3.11. Procedimientos sancionadores sobre hechos ya juzgados.....	32
4.3.12. Recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario.....	33
4.3.13. Impugnación de medidas cautelares.....	34
4.3.14. Publicación de los listados de deudores tributarios morosos.....	34
4.4. Medidas orientadas a mejorar la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.....	34
4.4.1. Formalización del cumplimiento cooperativo en nuestro Derecho positivo.....	34
4.4.2. Segmentación de contribuyentes en función del nivel de riesgo.....	35
4.5. Medidas orientadas a agilizar nuestro sistema tributario.....	35
4.5.1. Creación de un Comité de expertos para simplificar el sistema tributario y aligerar las cargas fiscales indirectas.....	35
4.5.2. Creación de una ventanilla única para presentar declaraciones tributarias.....	36
4.6. Medidas relativas a la resolución de conflictos y litigios tributarios.....	36
4.6.1. Introducción de instrumentos de revisión de posiciones tributarias <i>ex ante</i>	36
4.6.2. Introducir la posibilidad de mediación, con carácter <i>ex ante</i>	37
4.6.3. Introducción del arbitraje tributario.....	37
4.6.4. Introducción de la conciliación judicial en materia tributaria.....	37
4.6.5. Creación de juzgados y secciones de los tribunales económico-administrativos en materia tributaria.....	38
4.6.6. Reorientación de los recursos económico-administrativos.....	38
4.7. Posibles alternativas para reducir la inseguridad jurídica en materia de normativa anti-abuso.....	38
4.7.1. Regulación de una única medida anti-abuso en materia tributaria.....	38
4.7.2. Delimitación del test de motivo económico principal.....	39
4.7.3. Evitar la asimilación del abuso de Derecho en materia tributaria a conceptos indeterminados con contenido ético.....	39
5. CONCLUSIONES.....	40
6. BIBLIOGRAFÍA.....	42

1. INTRODUCCIÓN

En septiembre del año 2016, los líderes del G20, en su reunión mantenida en Hangzhou (China), concluyeron que era necesario abordar en profundidad las crecientes inquietudes existentes en materia de *tax certainty*, o seguridad jurídica en materia tributaria. Una vez realizados significativos avances en la lucha contra la evasión fiscal, la planificación fiscal agresiva y la transparencia tributaria, en el marco del proyecto BEPS promovido por la OCDE, los miembros del G20 concluyeron que era prioritario, tanto para los gobiernos como las empresas, contar con una mayor seguridad jurídica en materia tributaria, con objeto de apoyar el comercio, la inversión y el crecimiento económico.

En el marco de este nuevo proyecto, a finales de 2016 la OCDE realizó una encuesta sobre *tax certainty* en la que participaron expertos tributarios pertenecientes a 724 empresas localizadas en 62 diferentes países. Una encuesta similar fue realizada por la OCDE en enero de 2017 a representantes de 25 administraciones tributarias.

Entre las conclusiones obtenidas en esta investigación cabe destacar las siguientes:

- 1) El sistema tributario constituye un factor clave a la hora de adoptar decisiones de inversión y localización.
- 2) La burocracia necesaria para cumplir las obligaciones tributarias, así como los enfoques inconsistentes seguidos por las distintas autoridades fiscales a la hora de aplicar los estándares fiscales internacionales, se consideran algunas de las principales causas generadoras de la inseguridad jurídica en materia tributaria.
- 3) Tanto las empresas como las administraciones tributarias coincidieron en señalar que la compleja y poco clara legislación, los frecuentes cambios legislativos y la retroactividad de las normas, así como los prolongados procesos judiciales, constituían importantes elementos generadores de inseguridad jurídica.

Las conclusiones alcanzadas en el seno de la OCDE coinciden en gran medida con las demandas que se han venido realizando en España en los últimos años, desde distintos foros, clamando por una mayor seguridad jurídica en tres vertientes: (i) la elaboración del Derecho tributario, (ii) la aplicación del mismo y (iii) la resolución de litigios y conflictos tributarios.

Así, desde el año 2012, la Fundación Impuestos y Competitividad ha venido realizando muestreos acerca de la percepción de la seguridad jurídica en España que han puesto de manifiesto el casi completo acuerdo entre los encuestados acerca de la necesidad de simplificar y clarificar la normativa tributaria, así como la de limitar su constante variabilidad. Por ejemplo, en el estudio elaborado por la Fundación Impuestos y Competitividad y la Universidad Pontificia Comillas (ICAI-

ICADE) relativo a "*La percepción de las grandes empresas sobre el sistema fiscal español*",¹ publicado en 2012, se destacaba que para un 76% de los encuestados la falta de certeza por los posibles cambios normativos entorpece las decisiones de inversión en bastante o mucha medida; que el 78% califica el grado de estabilidad de las normas fiscales como de poca o ninguna o que el 94% de los entrevistados consideraba necesaria la simplificación y clarificación de las normas tributarias. De la misma manera, la publicación "*Buena Administración Tributaria y Seguridad Jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*"² puso de manifiesto esta percepción generalizada, entre los contribuyentes, de ausencia de seguridad jurídica.

Algunas firmas de profesionales han venido realizando igualmente en los últimos años encuestas a profesionales y directivos de empresas españolas acerca de la calidad de nuestro sistema tributario. Cabe hacer mención a este respecto a los estudios realizados por la consultora PWC, y sus encuestas publicadas en sus documentos "*Consenso Fiscal*"³, que ponen de manifiesto la percepción existente respecto del bajo nivel de seguridad jurídica en materia tributaria existente en España. Así, en su informe relativo al segundo semestre de 2017, el 77% de los encuestados valoraron el sistema tributario español como complejo o muy complejo. El 68% de los encuestados valoraron como poco segura o muy poco segura la aplicación de los tributos en España en términos de seguridad jurídica y el 54% de los entrevistados consideró que esta inseguridad jurídica aumentará en el próximo año.

Cabe recordar asimismo la reciente "*Declaración de Granada*", realizada por 35 catedráticos de Derecho Financiero y Tributario en mayo de 2018, en la que se denunciaba "el preocupante deterioro del principio de seguridad jurídica"

La propia AEDAF ha venido denunciando recurrentemente la falta de seguridad jurídica existente en España en el ámbito tributario, que ha aumentado en los últimos años como consecuencia de la introducción de normas tributarias sorpresivas (y a veces sorprendentes) que no han sido previamente compartidas públicamente con los agentes sociales y económicos ni siquiera en sede parlamentaria. Normas que han sido incluso introducidas con carácter retroactivo, en aras de un

-
1. CASERO BARRÓN, R., HUESCA GONZÁLEZ, A. y LOPEZ RUIZ, J. *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema fiscal español*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad -Universidad Pontificia Comillas (ICAI-ICADE), 2012.
 2. JUAN LOZANO, A. y FUSTER ASENCIO, C. *Buena Administración tributaria y Seguridad Jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2016.
 3. PWC. *Consenso Fiscal segundo semestre 2017*. [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/assets/consenso-fiscal-segundo-semestre-2017.pdf>.

presumible interés general, normalmente de carácter recaudatorio. En nuestro documento *"Malos tiempos para la seguridad jurídica de los contribuyentes"*⁴ (2013) ya apuntamos entonces que la actuación de la Administración y la de los ciudadanos debía discurrir en un clima de paz social, auspiciado por el principio constitucional de seguridad jurídica. Igualmente, en nuestro documento *"Iniciativas tributarias para el nuevo gobierno de España"*⁵ (2017), propusimos más de veinte medidas para reforzar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad en materia tributaria en nuestro país.

La inseguridad jurídica constituye un factor decisivo a la hora de determinar la mayor o menor competitividad de un país, de la misma forma en que se considera como un factor relevante de competitividad el régimen tributario aplicable. De hecho, ambos factores son considerados como claves en los informes de *Global Competitiveness*⁶, publicados anualmente por el *World Economic Forum*. Por este motivo, la AEDAF ha considerado conveniente elaborar este documento, en el que se apuntarán los principales focos generadores de inseguridad jurídica en materia tributaria en España, cuáles podrían ser las medidas a abordar en el futuro por nuestro país para reducir tal inseguridad jurídica y mejorar así su competitividad, y alinearse en definitiva con los objetivos de *tax certainty*⁷ que han sido identificados como prioritarios por la propia OCDE en sus documentos elaborados a este respecto.

2. CONSIDERACIONES PREVIAS: INCERTIDUMBRE VERSUS OBJETIVOS DE POLÍTICA FISCAL

La seguridad jurídica es un principio del Derecho prácticamente de carácter universal, de rango constitucional en la mayoría de los modernos Estados sociales y democráticos de derecho. Nuestra propia Constitución garantiza en su artículo 9.3 el principio de seguridad jurídica y, junto al mismo, el de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y el de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Según la doctrina emanada de nuestro Tribunal Constitucional, la seguridad jurídica *"protege la confianza de*

-
4. AEDAF. Malos tiempos para la seguridad jurídica de los contribuyentes [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: <http://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/14606/malos-tiempos-para-la-seguridad-juridica-de-los-contribuyentes>.
 5. W.AA. Iniciativas tributarias para el nuevo gobierno de España. *Revista Interactiva de Actualidad* [en línea] nº 42-2016. ISSN 2254-0695. Disponible en: <http://www.aedaf.es/es/gabinete-de-estudios/revista-interactiva-de-actualidad/421/ria-n-42-21-11-2016>.
 6. WORLD ECONOMIC FORUM. The Global Competitiveness Report 2018. [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: <https://www.weforum.org/reports/the-global-competitiveness-report-2018>.
 7. OCDE. Report on Tax Certainty – 2018 Update [En línea]. [Fecha de consulta julio 2018]. Disponible en: <https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/g20-report-on-tax-certainty.htm>.

los ciudadanos, que ajustan su conducta a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles".

La seguridad jurídica no puede convertirse en todo caso en un valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o la petrificación del ordenamiento jurídico. Como apunta la OCDE en su informe de marzo de 2017 sobre "*tax certainty*", el objetivo de la certidumbre debe ser ponderado en contraposición con otros objetivos de política fiscal. Los gobiernos deben mantener un equilibrio entre el diseño de una política fiscal flexible orientada a conseguir objetivos sociales y económicos, y la necesaria claridad y certidumbre de dicha política.

Ahora bien, la necesidad de actualizar el ordenamiento jurídico tributario y de adaptar el mismo en aras de objetivos de interés general no debe erigirse en una patente de corso que se otorga al legislador sin cortapisa alguna.

En España, nuestros gobiernos han recurrido frecuentemente a la "necesidad de reducir el déficit público", como excusa para justificar la "extraordinaria y urgente necesidad" exigida para introducir cambios normativos a través de reales decretos-leyes.

Buenos ejemplos de estas prácticas lo constituyen el Real-Decreto ley 2/2016 y el Real Decreto-ley 3/2016, que introdujeron pagos fraccionados mínimos en el Impuesto sobre Sociedades, límites a la compensación de bases imponibles negativas y a la aplicación de deducciones por doble imposición internacional, y cambios significativos en el régimen fiscal de participaciones en otras entidades, incluida una obligación de reversión de deterioros fiscales deducidos en ejercicios anteriores, con escaso aprecio de los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad e irretroactividad de las normas.

La introducción de estas normas tributarias en sendos reales decretos-leyes fue justificada por la necesaria reducción del déficit público, como consecuencia de la falta de adopción de medidas eficaces por parte del Gobierno español, que fueron ya propuestas por la Unión Europea en la Recomendación (UE) de 21 de julio de 2013, del Consejo.

Ahora bien, no parece que una simple referencia genérica a la necesidad de cumplir con una recomendación de la Unión Europea, efectuada hace más de 3 años, y que las autoridades españolas no atendieron debidamente durante tal período, pueda justificar la existencia de un interés general extraordinario y urgente.

A este respecto procede recordar, por su identidad de razón, la manifestación realizada por el propio Tribunal Constitucional (STC 68/2007, de fecha 28 de marzo de 2007), cuando abordó la constitucionalidad del Real Decreto-Ley 5/2002 que promovía la reforma del sistema de protección

de empleo, y en donde acabó concluyendo que la *“necesidad de adaptación del mercado laboral” no responde a una situación coyuntural y extraordinaria que debe ser afrontada, pues la situación de desempleo en nuestro país tiene, lamentablemente, un carácter estructural.*” En definitiva, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, el requisito de “extraordinaria y urgente necesidad” no es una cláusula vacía de contenido, que es en lo que aparentemente se ha acabado convirtiendo en los últimos años.

Finalmente, y como máximo exponente del uso del Real Decreto-Ley con fines oportunistas, contamos con el ejemplo del reciente Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, aprobado para modificar el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPYAJD), en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), en los préstamos hipotecarios, como consecuencia de las recientes sentencias contradictorias falladas por nuestro Tribunal Supremo en este asunto. En este Real Decreto-Ley, publicado incluso antes de las últimas sentencias anunciadas por el Tribunal Supremo sobre el asunto de referencia, se aprovecha además para calificar como no deducible, en el Impuesto sobre Sociedades, la deuda tributaria en concepto de AJD a liquidar por la concesión de préstamos hipotecarios. En el preámbulo del referido Real Decreto-Ley se justifica su extraordinaria y urgente necesidad en la situación de inseguridad jurídica que se ha generado como consecuencia de los sucesivos cambios de criterio de nuestro Tribunal Supremo. De esta forma, si la propia inseguridad jurídica puede ya esgrimirse válidamente como una cuestión de “extraordinaria y urgente necesidad”, parece que se ha encontrado por fin la coartada definitiva para legislar sin necesidad de intervención parlamentaria alguna. Prácticamente cualquier parte de nuestro ordenamiento tributario, susceptible de generar cierta controversia, podría ser corregida vía Real Decreto-ley en aras a preservar el “principio de seguridad jurídica”. Resulta difícil concebir una peor forma de pervertir el mandato constitucional relativo al necesario debate público con motivo de la aprobación de nuevos tributos o de modificación de sus elementos esenciales, principio además exigido en los modernos estados de Derecho, e insistentemente reclamado por la OCDE en sus documentos sobre *tax certainty*⁸.

8. OCDE. Op. cit., p.9.

3. PRINCIPALES ELEMENTOS GENERADORES DE INCERTIDUMBRE

En este apartado se analizarán los principales elementos generadores de inseguridad jurídica en nuestro país.

3.1. Modificaciones de la política fiscal

Tradicionalmente, la política fiscal de los Estados democráticos modernos ha pretendido construirse bajo el respeto de tres objetivos: la suficiencia, la justicia y la eficiencia.

A través del objetivo de **suficiencia** se pretende que la recaudación fiscal, como principal ingreso del Estado, sea capaz de cubrir el gasto público a lo largo del ciclo económico.

A través del objetivo de **justicia** los Estados deben aspirar a que el sistema tributario sea percibido como equitativo por los ciudadanos, y que a su vez tal sistema permita mantener el nivel de los servicios públicos ofrecidos a los ciudadanos, por las distintas administraciones públicas.

Y a través del objetivo de **eficiencia** los Estados deberían conseguir que la política fiscal (vertebrada fundamentalmente en el sistema tributario) resulte lo menos costosa y distorsionadora posible de la actividad económica en su conjunto y de la competitividad de las empresas, e incluso sirva de incentivo a sectores o actividades económicas estratégicas.

En este sentido, el propio Gobierno de España, en una de nuestras últimas reformas fiscales de cierto calado, recogió por escrito (en el acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013) cuáles deberían ser las características fundamentales del sistema tributario español:

- Un sistema tributario **sencillo**.
- Un sistema tributario que asegure la **suficiencia**, al objeto de que los poderes públicos puedan ejercitar las competencias que nuestro ordenamiento jurídico les atribuye, y dar así cumplimiento al mandato constitucional de promover la libertad e igualdad de los ciudadanos y la participación de todos en la vida política, económica, cultural y social, con respeto a los principios constitucionales de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad que han de regir nuestro sistema tributario.
- Un sistema tributario que favorezca el **desarrollo económico** del país. Para ello, debe diseñarse un sistema eficiente de impuestos, que incentive el crecimiento económico y

la creación de empleo y favorezca la internacionalización de las empresas y que respete, además, las competencias normativas que en el ámbito tributario resulten más adecuadas para garantizar la unidad de mercado y la neutralidad fiscal.

- Por último, un sistema tributario que también favorezca el **desarrollo social**, adoptándose para ello las medidas que beneficien particularmente a los colectivos que han de ser objeto de especial protección, como las familias o las personas con discapacidad, así como otras medidas que estimulen el ahorro.

A todo lo anterior debería añadirse la deseada **estabilidad** del marco normativo tributario, porque un sistema fiscal solo puede aspirar a ser justo y eficiente si es duradero.

La mencionada estabilidad del marco tributario no está reñida con el hecho de que la política fiscal debe ser necesariamente permeable a las **recomendaciones** y, en su caso, a las normas supranacionales que tienen su origen en diversos **organismos internacionales** autorizados en materia impositiva (principalmente la Unión Europea y la OCDE).

Pero lo cierto es que, al menos en la última década, nuestra política fiscal se ha conducido por unos derroteros cortoplacistas, alejados de los principios que teóricamente deberían presidir una política fiscal moderna. Más bien podría decirse que nuestra política tributaria se ha caracterizado por un **activismo fiscal**, que ha perseguido fundamentalmente reducir el déficit público a toda costa. Así, desde el inicio de la última crisis económica y financiera, una buena parte de las novedades normativas han contribuido a introducir distorsiones en el sistema tributario, que han perjudicado su necesaria sencillez, eficiencia, neutralidad y equidad. En particular, tal y como se desarrolla con más detalle en el presente documento, la retroactividad de determinadas medidas fiscales, cuya redacción con frecuencia es poco clara, penaliza la calidad del proceso legislativo, lo que inevitablemente incrementa las eventuales disputas con la Administración por la disparidad de interpretaciones, y aumenta la litigiosidad en esta materia.

En España existe además un nivel de descentralización de gastos e ingresos públicos elevado, lo que constituye un relevante factor a considerar en la implantación de una política fiscal que cumpla con los objetivos anteriormente descritos, y en particular con el objetivo de competitividad de la economía española y con el objetivo de preservación de la unidad de mercado. A este respecto, sería deseable una mayor coordinación entre las Comunidades Autónomas y los entes locales, a la hora de regular impuestos propios, así como todos aquellos aspectos relativos a la gestión tributaria.

En este sentido, es importante observar que la OCDE considera que, para que un país tenga un mínimo de credibilidad en asuntos tributarios, resulta fundamental que alcance acuerdos de estabilidad

fiscal. Ello implica prescindir, en palabras de la OCDE, de *"incrementos fiscales oportunistas, una vez que el inversor ha incurrido en costes hundidos (sunk costs)"*.

Teniendo en cuenta lo anteriormente comentado, creemos que existe un amplio camino por recorrer en nuestro país para desarrollar una política fiscal suficientemente previsible, eficiente y estable, en la que prevalezcan las consideraciones técnicas sobre las ideológicas. La consecución de un sistema tributario claro y predecible, ajeno a los recurrentes "globos sonda" sobre modificaciones tributarias, debería idealmente concretarse mediante leyes de estabilidad tributaria que generen la suficiente confianza en los agentes económicos, en línea con las soluciones adoptadas por algunos países de nuestro entorno.

3.2. Calidad del proceso legislativo y retroactividad de las normas

La CEOE, en su informe *"La producción normativa en 2017"*⁹, apunta que *"el entramado legislativo español está caracterizado por una elevada densidad y complejidad"*. A título de ejemplo, en el referido informe se señala que, sólo en 2017, se editaron 223.043 páginas de normas en el BOE, lo que significa un aumento del 29,7% respecto de las 171.905 páginas del BOE publicadas en 2016.

Aparte de esta prolífica producción normativa, cabe añadir que, en los últimos tiempos, se ha venido percibiendo en España una progresiva pérdida en la calidad de las normas tributarias con origen, probablemente, en un inadecuado proceso de diseño, elaboración y seguimiento de tales normas, lo que redundaría en una pérdida de calidad de nuestro proceso legislativo y en la consiguiente merma del principio de seguridad jurídica.

En materia tributaria se percibe una amalgama de normas cada vez menos claras, más complejas y/o imprecisas con permanentes modificaciones que, en ocasiones, se superponen entre sí, lo que dista mucho de la deseada claridad normativa que debería imperar para que los distintos operadores jurídicos y económicos y los ciudadanos en general sean capaces de comprender el marco normativo en el que se desenvuelven.

En primer lugar, conviene recordar que en España aún rige el principio de reserva de ley para crear y regular tributos y para establecer exenciones y bonificaciones. Y conviene recordarlo porque, de un tiempo a esta parte, venimos asistiendo a un abuso por parte del Gobierno de figuras como el Real Decreto en ejercicio de la potestad reglamentaria del poder ejecutivo, en ocasiones excediendo los límites de dicha potestad, así como el Real Decreto Ley, que en vez de utilizarse en supuestos

9. CEOE. La producción normativa en 2017. [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: https://contenidos.ceoe.es/CEOE/var/pool/pdf/publications_docs-file-461-la-produccion-normativa-en-2017.pdf.

extraordinarios, se vienen configurando como la herramienta habitual de modificación normativa para la reforma de asuntos de calado.

Como es bien conocido, para dictar un Real Decreto Ley resulta exigible la concurrencia de una circunstancia extraordinaria y de urgente necesidad.

Pero lo cierto es que nuestros gobiernos, en no pocas ocasiones, obviando estas reglas del juego básicas, han optado por tomar el camino más corto para evitar la consulta pública previa y el trámite de información pública de las normas previstas en el artículo 26 de la Ley del Gobierno, para evitar aprobación parlamentaria por el procedimiento legislativo ordinario previsto en la Constitución, y para conseguir con carácter inmediato unos objetivos que casi siempre encuentran la misma justificación: aumento de los ingresos tributarios y reducción del déficit público. Es decir, la “razón de Estado” ha prevalecido por encima de cualquier otra consideración.

De esta forma, la situación económica por la que ha atravesado nuestro país ha servido de justificación al poder ejecutivo para argumentar su hiperactividad normativa en materia tributaria a base de Decretos Leyes, de forma que el instrumento “extraordinario” para introducir normas tributarias ha acabado siendo visto casi como un instrumento “ordinario” y habitual, al que los ciudadanos debíamos acostumbrarnos.

Es evidente que esta forma de actuar no contribuye precisamente a generar un sistema normativo de calidad, en la medida en que se sustrae a los ciudadanos el derecho a un debate público y en sede parlamentaria. El resultado de este hábito es la publicación de normas tributarias técnicamente mejorables, al haberse prescindido, en su proceso de elaboración, de la participación de los principales afectados (que en muchas ocasiones son los mayores expertos en la cuestión), de los propios letrados de las Cortes y, en general, de los diversos operadores jurídicos relevantes. A este respecto cabe señalar que el primer documento elaborado por la OCDE sobre *tax certainty*¹⁰ hace un especial hincapié en la importancia de una proactiva consulta previa a los agentes económicos o *stakeholders* relevantes en el proceso de elaboración de los correspondientes borradores sobre normativa tributaria, así como en la necesidad de debatir y revisar las normas por parte de los correspondientes órganos legislativos de los parlamentos, antes de su aprobación.

Por otra parte, la publicación de normas tributarias motivadas por fines exclusivamente recaudatorios origina numerosas dudas sobre su compatibilidad con los principios constitucionales de capacidad económica, de igualdad y de no confiscatoriedad, lo que genera un creciente descrédito entre los ciudadanos respecto de la equidad de nuestro sistema tributario.

10. OCDE. Tax certainty [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>.

Simplemente, a título de ejemplo de estas malas prácticas, cabe traer a nuestra memoria las siguientes normas:

- Con fecha 30 de septiembre de 2016, se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducían medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. La norma resultaba aplicable al cálculo de los pagos fraccionados que debían efectuarse en los primeros 20 días naturales de octubre.
- Sólo unos meses después, con fecha 3 de diciembre de 2016, se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptaban medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, que modificaba con efectos para los períodos impositivos que se iniciaban a partir de 1 de enero de 2016 (para unos casos) y el 1 de enero de 2017 (para otros casos) la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. De nuevo, la norma resultaba aplicable para el cálculo de los pagos fraccionados que debían efectuarse en los primeros 20 días naturales del mes de diciembre.

Ambas modificaciones implicaron importantes impactos fiscales y contables para las empresas del país, con las cuales no se compartió borrador de norma alguna. Las empresas no tuvieron la ocasión, por tanto, de anticipar los impactos económicos tan relevantes que las correspondientes medidas adoptadas unilateralmente por el Gobierno supondrían para el tejido empresarial español.

Otra buena muestra de la improvisación normativa lo constituye el anteriormente referido Real Decreto-Ley 17/2018, aprobado para modificar el sujeto pasivo del ITP y AJD, en su modalidad de AJD, en los préstamos hipotecarios. Las lagunas técnicas de este Real Decreto-Ley son manifiestas, en la medida en que ha obviado regular el ámbito de las exenciones subjetivas relativas a este impuesto, así como el tratamiento tributario que debería otorgarse en el caso de subrogación de préstamos hipotecarios por parte de otra entidad financiera, al amparo de lo previsto por la Ley 2/1994, de 30 de marzo, por la que se regula la subrogación y modificación de los préstamos hipotecarios. Las prisas, normalmente, no son buenas consejeras.

Los ejemplos anteriores son una buena prueba del deterioro de la calidad del proceso legislativo en materia tributaria que se está produciendo en nuestro país, y que se aleja de las mejores prácticas en Europa.

Así, entre las iniciativas propuestas para garantizar la calidad del proceso legislativo, cabe señalar una de ellas lanzada por la propia Comisión Europea, que ha creado un Comité de Control Legislativo

como órgano independiente de los órganos legisladores, y cuya labor es comprobar la calidad de las evaluaciones de impacto de las medidas propuestas.

Resulta también ejemplar el caso del Reino Unido, en el que un comité especial de la Cámara de los Lores se ocupa de determinar hasta qué punto funciona correctamente el proceso legislativo. El Comité Selecto para la Constitución formula recomendaciones al Parlamento y los ministerios sobre cómo mejorar el funcionamiento del proceso legislativo, incluidas recomendaciones enfocadas a aumentar la participación pública. Estas recomendaciones forman una sólida base para las iniciativas de promoción de grupos que quieran influir en cualquier proceso legislativo en el Reino Unido. A título de ejemplo, las recomendaciones se refieren a aspectos tales como los siguientes: la prórroga del plazo para examinar proyectos de ley, la reducción del número de proyectos de ley llevados ante la Asamblea Legislativa, la verificación de que, a lo largo del trámite de cada proyecto de ley, se dé audiencia a todas las partes interesadas para que pueden expresar sus opiniones, el acceso general de la ciudadanía a la información parlamentaria a través de los medios de comunicación en un lenguaje claro, dirigido a un público no especializado, la posible realización de encuestas de opinión por parte de los comités legislativos y como parte del trámite legislativo, etc.

En Dinamarca, el propio Gobierno ha emitido una guía de criterios para la elaboración de las leyes donde específicamente se exige que figure en los proyectos de ley una síntesis de sus consecuencias financieras y administrativas para el sector público y empresarial, sus consecuencias para el medioambiente y sus nexos con la legislación ya vigente en la Comunidad europea. Asimismo en Finlandia existe una comisión de derecho constitucional que da soporte al Presidente del Parlamento, quien debe manifestarse sobre la constitucionalidad de los proyectos de ley antes de su aprobación. En el caso de detección de errores, la comisión indica las enmiendas necesarias para rectificar las discrepancias.

Por otra parte, es innegable que la dispersión normativa existente en España, provocada en parte por la forma en cómo se ha desarrollado la organización administrativa territorial y cómo se han ejercido las competencias por las distintas Administraciones territoriales, ha generado un marco regulatorio asimétrico, en ocasiones poco equitativo y excesivamente alambicado.

El sistema tributario en España ya es complejo de por sí al estar formado por 5 administraciones tributarias diferentes (la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, las 3 diputaciones forales vascas, y la diputación foral de Navarra), que no tienen una dependencia jerárquica entre ellas, a lo que se añaden 2 regímenes fiscales especiales (el de las Islas Canarias y el de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla); pero se complica aún más por la capacidad normativa que se ha otorgado a las comunidades autónomas y a los entes locales, lo que implica contar con 3 subsistemas tributarios diferentes: el estatal, el autonómico (compuesto por 17 administraciones tributarias) y el local

(compuesto por 8.124 administraciones tributarias). Todo ello obliga a los contribuyentes a dedicar sus recursos a estar informados de las distintas modificaciones normativas que les pueden afectar por las distintas vías y a analizar la legalidad, compatibilidad y corrección de las medidas aprobadas por los distintos entes públicos con capacidad de producción normativa.

Por otra parte, la coexistencia de los 3 sistemas tributarios genera claros ejemplos de doble imposición para el contribuyente, al cual en ocasiones se le pretende gravar por distintos entes con capacidad normativa propia por el mismo hecho imponible. Claros ejemplos de esta situación son los distintos tributos de supuesta naturaleza medioambiental que han venido creando las múltiples Comunidades Autónomas al amparo de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y que recurrentemente el Tribunal Constitucional ha venido declarando inconstitucionales por su duplicidad con tributos ya existentes. Frecuentemente son los órganos jurisdiccionales los que se ven obligados a solventar los problemas de la mala técnica legislativa originada en las distintas administraciones territoriales con capacidad normativa.

Finalmente, cuando el proceso legislativo se deteriora y no existe una revisión adecuada del posible encaje de las normas con nuestro Derecho comunitario, es más sencillo acabar contraviniendo el mismo. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya ha considerado, en no pocas ocasiones, que España ha introducido normas contrarias a los Tratados y Directivas comunitarias. Si bien es cierto que el Derecho comunitario es complejo, en constante evolución, y en donde es difícil prever cuál será en última instancia el criterio de las autoridades comunitarias, algunos expedientes de infracción podrían haber sido evitados con un análisis y planificación adecuada. Es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (o también denominado "céntimo sanitario"), que fue declarado contrario a la directiva comunitaria sobre impuestos especiales, y por el cual nuestro Estado legislador ha incurrido en responsabilidad patrimonial, de forma que procede indemnizar debidamente a los afectados. Asimismo, a día de hoy, creemos que nuestra normativa regula algunos supuestos que, probablemente, acaben siendo también considerados contrarios a la normativa comunitaria, como el propio régimen de recuperación de ayudas de Estado en el ámbito comunitario, o la regulación del modelo de declaración 720, respecto del cual la Comisión Europea ha solicitado ya al gobierno español la modificación de sus normas reguladoras, al establecer un régimen sancionador desproporcionado e incompatible con las libertades fundamentales de la Unión Europea. Creemos muy difícil rebatir la tesis de la Comisión Europea, sobre todo a la luz de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de mayo de 2018, en el asunto *Lu Zheng* (caso C-190/17).

3.3. Inadecuada aplicación de la norma fiscal

La calidad del proceso legislativo, en aras de una mayor certidumbre, es determinante para la estabilidad del sistema tributario, tal como se ha apuntado en el apartado anterior. Pero resulta

igualmente esencial que las administraciones tributarias apliquen adecuadamente las normas para que el sistema tributario resulte efectivo y garantice un suficiente nivel de certidumbre y previsibilidad.

La administración tributaria ejecuta su potestad de aplicación de las normas a través de (i) la interpretación de su contenido, (ii) la verificación del nivel de cumplimiento adecuado en la aplicación de la norma y finalmente (iii) a través de la resolución de conflictos.

El ejercicio de las potestades tributarias de la administración en los referidos ámbitos de aplicación de la norma debe ser coherente, uniforme y sin ápice de arbitrariedad alguna. Estos principios de actuación deben traducirse en resoluciones interpretativas y criterios de actuación y comprobación predecibles, y razonablemente esperables de acuerdo con la voluntad del legislador.

Pero lo cierto es que la esperable coherencia y uniformidad de criterios, por parte de la Administración tributaria española, ha dejado bastante que desear. Así, no han sido infrecuentes las disparidades de puntos de vista manifestados públicamente por la Dirección General de Tributos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de su Subdirección General de Ordenación Legal del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Tampoco han sido excepcionales las disparidades de criterio a la hora de realizar comprobaciones tributarias, dada la tradicional "libertad de cátedra" otorgada a los inspectores de Hacienda actuarios, que a menudo han optado por seguir pautas de actuación escasamente coordinadas o poco respetuosas de los precedentes económico-administrativos.

Por otra parte, buena parte de las inconsistencias manifestadas a la hora de interpretar y aplicar la norma tributaria han venido motivadas por un muy diverso entendimiento de los hechos. En un marco tributario en el que los motivos económicos válidos de una transacción se han convertido prácticamente en la clave para delimitar si se está o no ante una operación abusiva, resulta indispensable que tanto los funcionarios de Hacienda como los jueces de nuestros tribunales conozcan la realidad empresarial y las verdaderas razones que existen detrás de cada negocio jurídico. De lo contrario, resulta relativamente sencillo caer en una apreciación de la realidad bajo sesgos cognitivos y una cierta deformación profesional, de manera que se acaba sospechando que cualquier negocio u opción empresarial está fundamentalmente motivado por un ahorro fiscal. Para evitar tales riesgos, un conocimiento adecuado del mundo empresarial, por parte de los aplicadores del Derecho es fundamental. Pero también lo es contar con un sistema tributario que permita a la Administración tributaria y a los contribuyentes ponerse de acuerdo con carácter previo en lo esencial: en los fríos datos y en los hechos objetivos. Algo que no está resuelto bien en nuestro sistema tributario, salvo en contadas excepciones, como es el caso del régimen de *tax rulings* o de acuerdos previos de tributación previsto en la Norma Foral 6/2005 del territorio histórico de Álava, en el que resulta posible someter al conocimiento de la Administración propuestas previas de tributación de operaciones de especial trascendencia o complejidad, previa descripción exhaustiva

de todos los elementos que puedan influir en la deuda tributaria. Es preciso observar que el alcance de dichos *tax rulings* es mayor que el de las consultas emitidas por la Dirección General de Tributos, que se limitan a sentar criterios sobre cuestiones planteadas, pero sin entrar a valorar todos los hechos y circunstancias en los que se contextualizan las operaciones planteadas.

Asimismo, en un mundo empresarial cada vez más sofisticado, no estaría de más reconocer humildemente la necesaria intervención de peritos o expertos (incluso dentro del ámbito de la propia Administración), a la hora de calificar una determinada operación a los efectos jurídico-tributarios. De la misma forma en que en la propia Agencia Tributaria se cuenta con un equipo de expertos en valoración, podría resultar razonable contar con la preceptiva intervención de un grupo de expertos focalizados en economía de la empresa, capaces de entender las razones económicas que subyacen en operaciones especialmente complejas.

También debe tenerse en cuenta que, para un adecuado cumplimiento de la norma tributaria, resulta esencial la publicidad y la transparencia de los criterios de la Administración. En este ámbito debe admitirse también que existe cierto recorrido de mejora, si se tiene en cuenta, por ejemplo, que no todas las resoluciones de los tribunales económico-administrativas están publicadas (tan sólo lo están una parte de las TEAC y ninguna de los TEAR ni de los TEAL) ni tampoco lo están las resoluciones emitidas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Punto y aparte merece la inveterada práctica de la Administración de resolver recursos de reposición y de instruir expedientes sancionadores, en una buena parte de las ocasiones, sin la suficiente motivación. Como consecuencia de la utilización de fórmulas estereotipadas o del frecuente recurso al “ciclostil”, en un buen número de casos la Administración tributaria acaba consagrando una suerte de responsabilidad objetiva, en la que no se realiza el más mínimo esfuerzo probatorio de la supuesta culpabilidad del contribuyente. Además, difícilmente pueden imponerse sanciones de una forma suficientemente objetiva y ponderada cuando son los mismos funcionarios que practican la regularización los que, a su vez, instruyen el expediente sancionador. En la medida en que, como tiene declarado nuestro Tribunal Constitucional, los principios del Derecho penal son aplicables, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, el principio del Derecho penal “quién instruye no puede juzgar” debería extenderse a la aplicación de sanciones en materia tributaria, de la misma forma en que se hace en cualquier otro ámbito administrativo.

3.4. Relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes

En España, en línea con las recomendaciones de la OCDE, desde el año 2008 se ha impulsado un modelo de relación cooperativa entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, a través del Foro de Grandes Empresas, y la suscripción de un Código de Buenas Prácticas Tributarias entre las empresas y la Administración. Este modelo de relación, de carácter voluntario, está fundamentado

en la transparencia y en la confianza mutua, y tiene como objeto reducir la litigiosidad y aumentar la seguridad jurídica en materia tributaria.

Resultan loables los esfuerzos que se han venido realizando por la Administración tributaria y por las propias empresas para construir un nuevo modelo de relación caracterizado por el entendimiento mutuo. No obstante, como ya apuntamos en nuestro Documento *“La relación cooperativa en España: Propuestas para un modelo de éxito”*¹¹, publicado en junio de 2017, creemos que quedan aún tareas pendientes para adaptar nuestro modelo a las mejores prácticas en relación cooperativa de algunos países pioneros en la materia. En particular, creemos conveniente seguir avanzando en aspectos tales como la segmentación de contribuyentes por su perfil de riesgo, la limitación del alcance de las comprobaciones tributarias o de la “sancionabilidad” de las conductas para aquellos contribuyentes que opten por este modelo, el establecimiento de mecanismos ágiles de resolución avanzada de conflictos o la asignación a cada contribuyente de interlocutores formados en relación cooperativa, conocedores de la realidad de los contribuyentes y del sector en el que operan. Igualmente, para que este modelo de relación, en gran medida experimental, acabe consolidándose como modelo de éxito, creemos que aún debe materializarse un importante cambio cultural, tanto en el seno de la Administración tributaria como en el de las propias empresas.

3.5. Burocracia y cargas fiscales indirectas

En los últimos años las obligaciones tributarias de información y documentación han ido *in crescendo*, lo que ha generado una elevada presión fiscal indirecta a través de una mayor carga de trabajo y un aumento de costes para los obligados tributarios, que se han visto forzados a dedicar recursos adicionales para cumplir con las nuevas formalidades exigidas.

En España, según el informe *“Paying Taxes 2018”*¹² elaborado por la consultora PwC, las empresas destinan alrededor de 152 horas de media en “burocracia” para cumplir con sus obligaciones fiscales. España se encuentra todavía lejos de otros países de Europa como Luxemburgo (que dedica a estos efectos tan sólo 55 horas de media) o como Suiza (en donde se dedican 63 horas).

Otro dato destacable es el número de declaraciones tributarias diferentes a presentar en España a nivel estatal, cuyo número total es superior a 200, como se puede comprobar en la sede electrónica

11. AEDAF. Paper nº 12. La relación cooperativa en España: Propuestas para un modelo de éxito. [en línea] [Fecha de consulta noviembre 2018] Disponible en: <http://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/35603/la-relacion-cooperativa-en-espana-propuestas-para-un-modelo-de-exito?pagelId=464>.

12. PWC. Paying Taxes 2018. [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf.

de la AEAT, de las cuales más de 40 tienen naturaleza informativa. A éstas habría que añadir las declaraciones a presentar en los ámbitos autonómico y local.

La complejidad de dichas declaraciones tributarias tampoco es menor, como se desprende de la encuesta del Instituto de Estudios Fiscales **“Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015”**¹³. En la mencionada encuesta se pone de manifiesto que, de los ciudadanos obligados a presentar declaraciones tributarias (algo más del 70%), tan sólo el 19,4% cumplimentan por sí mismos sus declaraciones tributarias, mientras que el 80,68% recurren a tal efecto a algún tipo de ayuda externa.

Es cierto que una buena parte de las recientes obligaciones tributarias traen causa del Proyecto BEPS y en los consiguientes compromisos adoptados por España como Estado miembro de la OCDE (ej. *“country by country reporting”*). No obstante, otras obligaciones formales, como el Modelo 720 de *“Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero”*, que nació como medida de *“prevención y lucha contra el fraude”*, no son precisamente un ejemplo a seguir por otros Estados con una vocación garantista de los derechos de los ciudadanos, y que aspiran a preservar el principio de seguridad jurídica.

3.6. Ausencia de instrumentos legales para garantizar la seguridad jurídica *ex ante*

El sistema tributario español contempla fundamentalmente instrumentos de revisión o comprobación tributaria con carácter *ex post*. Si bien estos mecanismos de control resultan necesarios, el principio de seguridad jurídica se garantiza mejor a través de instrumentos de revisión previos a la realización de los hechos imposables o a la presentación de las correspondientes declaraciones tributarias. Tal y como se apunta en la publicación **“Buena Administración tributaria y Seguridad Jurídica: cumplimiento tributario y aplicación al sistema como factores de competitividad y legitimidad”**¹⁴, ambas dimensiones – la del control *ex ante* y el control *ex post* – están llamadas a coexistir en el largo plazo, de modo que podría calificarse como anacrónica e insuficiente una concentración de esfuerzos únicamente en una de ambas modalidades, tal y como ocurre en buena medida en España.

En concreto, nuestro sistema tributario regula principalmente, y con carácter general, dos mecanismos para la calificación y fijación del criterio con carácter anticipado: las consultas vinculantes a emitir por la Dirección General de Tributos y los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia (o “APAs”, si partimos del acrónimo inglés).

13. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015. Doc nº 25/2016. ISSN 2254-0695.

14. JUAN LOZANO, A. y FUSTER ASENCIO, C., Op. cit., p.8.

La Dirección General de Tributos, a través de sus Resoluciones vinculantes, fija criterios concretos relativos a una transacción determinada, teniendo en cuenta la situación descrita en el correspondiente escrito de solicitud de la consulta. El número de consultas presentadas a la DGT, en particular a la Subdirección General del Impuesto sobre las Personas Jurídicas, ha aumentado significativamente en los últimos años, probablemente como consecuencia de la creciente inseguridad jurídica percibida entre los contribuyentes en el ámbito de la aplicación del Derecho por parte de la Administración tributaria. Las consultas a la DGT, no obstante, constituyen un instrumento que manifiesta algunas carencias para preservar la seguridad jurídica. En primer lugar, la DGT resuelve consultas a partir de hechos que son descritos, en buena parte de las ocasiones, “en abstracto”, sin que puedan ser verificadas las circunstancias concurrentes en cada caso. Así, en los casos en los que el contribuyente pregunta acerca de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en operaciones de reestructuración empresarial, la DGT frecuentemente opta por contestaciones preliminares, que quedan supeditadas a las circunstancias previas, coetáneas y posteriores que pueden ser posteriormente comprobadas por la Inspección tributaria, de cara a concluir si la operación reúne o no suficientes motivos económicos válidos. Además, como se ha apuntado con anterioridad, la dilación en la contestación a las consultas vinculantes las convierte a menudo en un instrumento poco operativo para colmar las necesidades anticipadas de seguridad jurídica de los ciudadanos.

En cuanto a las APAs, reguladas en nuestro Derecho interno por el artículo 18.9 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, constituyen un mecanismo útil para determinar la valoración a mercado de las operaciones vinculadas y que se ha ido extendiendo en los últimos años con cierta eficacia. No obstante, los contribuyentes han acudido a este instrumento con carácter bastante extraordinario, dados los largos períodos necesarios para completar el procedimiento, así como la incertidumbre existente para alcanzar un acuerdo, particularmente en el caso de operaciones transnacionales.

Más allá de los referidos procedimientos, y de algunos procedimientos específicos para garantizar *ex ante* cuestiones específicas como la corrección de incentivos por I+D+i aplicadas, o los gastos correspondientes a actuaciones medio-ambientales, nuestra normativa no contempla con carácter general, como en otros países, un instrumento que permita garantizar que una determinada operación u opción tributaria no será en última instancia cuestionada por los órganos de revisión de la Administración tributaria. Es decir, no se prevé un régimen general de *tax rulings* basados en hechos verificados *ex ante* por la Administración tributaria, más allá de casos excepcionales como el ya referido régimen de acuerdos previos de tributación previsto en la Norma Foral 6/2005 del territorio histórico de Álava.

Tampoco se regulan en nuestro país procedimientos formalizados para acordar con la Administración, con carácter previo, las posiciones tributarias a declarar por los contribuyentes. Aún queda terreno por avanzar si queremos aproximarnos a algunos países de nuestro entorno, que desarrollan

fórmulas para identificar posibles diferencias entre la Administración tributaria y las empresas antes de presentar sus declaraciones fiscales, como ocurre en Australia con su modelo de *Annual Compliance Arrangements*, o en Estados Unidos con su programa *Compliance Assurance Program*.

3.7. Falta de agilidad del sistema y aumento de la litigiosidad

Se ha observado recientemente una demora en el plazo de resolución de las consultas por parte de la Dirección General de Tributos resuelva. A raíz de ello, el defensor del pueblo inició en octubre de 2017 una actuación de oficio para conocer los motivos por los que se están produciendo estas dilaciones en la contestación a las consultas tributarias formuladas por los contribuyentes.

Por otra parte, constituye un dato objetivo que los tribunales económico-administrativos resuelven menos reclamaciones de las que interponen los obligados tributarios año tras año.

En las Memorias de 2017 de los Tribunales Económico-Administrativos, destaca que en el periodo 2013-2017, el promedio anual de reclamaciones presentadas ascendió a 201.327, mientras que el de resoluciones dictadas ascendió a 193.313.

Desde los propios Tribunales Económico-Administrativos se admite que se hace precisa una mejora de la dotación de medios personales para reducir los plazos de resolución de reclamaciones y recursos, y para mantener un adecuado nivel de calidad en las tareas realizadas.

A la escasa agilidad de nuestro sistema de resolución de conflictos se añade un creciente aumento de la litigiosidad. En el año 2017, la Comisión de Presupuestos del Congreso de los Diputados del año 2017 mostró su preocupación por el incesante incremento de los litigios tributarios, desvelando el dato de que más de 300.000 casos siguen sin resolver en los tribunales económico-administrativos, situación que se agrava si consideramos que más del 40% de las reclamaciones son estimadas total o parcialmente sólo en dichos tribunales, como el propio Ministerio de Hacienda reconoce.

Los propios medios de comunicación se han hecho eco del colapso de nuestros tribunales. El pasado 28 de abril de 2018, el periódico *"Expansión"* publicaba el artículo *"Los recursos de casación tributaria, a punto de colapsar el Tribunal Supremo"*¹⁵, donde se hacía eco del problema que se ha generado desde el 21 de julio de 2015, cuando se aprobó "el nuevo recurso de casación". Como datos destacables, el Tribunal Supremo habría dictado 100 sentencias, de las que aproximadamente la mitad correspondieron al ámbito tributario. En 2017, de los 917 recursos de casación admitidos

15. Los recursos de casación tributaria, a punto de colapsar el Tribunal Supremo. *Expansión*. Madrid, 28 de abril de 2018 [Madrid].

por el Tribunal Supremo, la mitad de ellos correspondieron al ámbito tributario, de los que tenían carácter repetitivo 357 de ellos.

Por último, cabe resaltar como prueba irrefutable de la falta de agilidad de nuestro sistema que una misma disputa tributaria que vaya transcurriendo por cada una de las instancias y/u órganos administrativos y judiciales hasta llegar a la casación del Tribunal Supremo, puede extenderse más allá de los diez años. Ya sentenció Séneca hace unos cuantos años: *“nada se parece más a la injusticia que la justicia tardía”*.

3.8. Evolución de la normativa anti-abuso en España

Desde hace ya algún tiempo se ha venido observando una importante evolución en la interpretación de las distintas medidas contempladas por nuestro ordenamiento jurídico para cuestionar el abuso del Derecho o los “negocios anómalos” en materia tributaria. Así, frente a la tradicional distinción doctrinal entre el fraude de ley y la simulación, situación esta última que exigía siempre una ausencia de causa o una causa distinta a la formalmente declarada (con independencia de cuáles fueran los motivos del negocio jurídico), desde al menos principios de este siglo se ha venido difuminando la distinción entre la simulación, el fraude de ley (o el conflicto en la aplicación de la norma) y el principio de calificación a la hora de enjuiciar los negocios anómalos o abusivos. Con relativa frecuencia la Administración tributaria y los tribunales han optado por recalificar la naturaleza jurídica de las operaciones, o considerarlas como simuladas, cuando se reputaban tales operaciones como “artificiosas” y los motivos de tales operaciones eran fundamentalmente fiscales.

De esta forma, operaciones de naturaleza y trasfondo muy similar han sido enjuiciadas de forma muy distinta. Obviamente, no es baladí calificar una operación como realizada en fraude de ley o como simulación. Mientras la primera no debería ser sancionada, sí lo puede ser la segunda, con las posibles consecuencias sancionadoras que pueden derivarse de ello, tanto en el orden administrativo como en el penal.

La inseguridad jurídica derivada de esta evolución interpretativa de la norma anti-abuso se ha acrecentado tras la modificación de la regulación del conflicto en la aplicación de la norma por parte de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de 2015, de reforma parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, que prevé su posible “sancionabilidad” cuando exista igualdad sustancial entre un caso concreto y otro considerado públicamente como conflicto por la propia Administración tributaria. Lo que en definitiva supone consagrar la posibilidad de “leyes penales en blanco” en materia tributaria. Es decir, nuestra Administración puede decidir, a su libre albedrío, cuáles son los tipos infractores susceptibles de ser sancionados. Una posibilidad con un difícil encaje en nuestro ordenamiento conforme al principio del Derecho Penal *-nulla poena sine lege-* y que ya fue denunciada por el

Consejo de Estado, en el Dictamen que elaboró con motivo de la publicación del anteproyecto de la última ley de reforma de la Ley General Tributaria.

Por otra parte, en los últimos años se ha venido observando una progresiva extensión de juicios de valor basados en criterios intuitivos o pseudo-morales (*too good to be true tests*), que traen causa en Códigos de Buenas prácticas tributarias surgidos en algunos países de nuestro entorno o en otros documentos de *soft law*. A todo ello cabe añadir la propagación de la denominada “planificación fiscal agresiva”, concepto jurídico indeterminado que, en ocasiones, se ha puesto en pie de igualdad con el abuso de Derecho en un sentido amplio, como así ha parecido hacerse en algún Plan de Control Tributario aprobado por la Administración española.

Todo lo anterior ha abonado un terreno de tremenda inseguridad jurídica a la hora de perfilar las lindes de lo que hoy constituye o no planificación fiscal legal o simplemente “legítima” (palabra cada vez más extendida y cuyo contenido es más moral que jurídico).

En cualquier caso, en un momento en el que la “planificación fiscal” ha llegado incluso a convertirse en un concepto tabú, cabe recordar que el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha concluido en varias Sentencias (ej: en el caso *Halifax*, o en el caso *RBS*) que el contribuyente tiene derecho a realizar las operaciones que estime más apropiadas para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales.

4. ALGUNAS PROPUESTAS DE CARA AL FUTURO

A la luz de las carencias identificadas en nuestro actual sistema tributario, seguidamente se exponen, con espíritu constructivo, algunas propuestas para reforzar el principio de seguridad jurídica en materia tributaria, en línea con las recomendaciones realizadas por la OCDE.

4.1. Medidas orientadas a mitigar las modificaciones de la política fiscal

Como hemos indicado anteriormente, un elemento clave de la seguridad jurídica es, sin duda, la estabilidad y predictibilidad de las normas. Un Estado que se caracteriza por modificar habitualmente las reglas del juego a mitad del partido difícilmente puede generar confianza suficiente entre los agentes económicos. Es evidente que el Derecho tributario es, ya de por sí, un Derecho necesariamente sometido a numerosos cambios, aunque nada más sea porque hoy en día nuestro país no puede sustraerse a las recomendaciones de organismos internacionales como la OCDE, o al derecho supranacional emanado de la Unión Europea. Pero hace ya tiempo que la

política fiscal se ha convertido en una suerte de ariete ideológico utilizado fundamentalmente con fines electoralistas y recaudatorios, y de manera continua.

Si verdaderamente se quiere aspirar a ser un país fiable, creíble y con seguridad jurídica, resulta imprescindible un cierto ejercicio de reflexión entre nuestra clase política, acerca de la necesidad de construir un sistema tributario cimentado en principios y elementos básicos inamovibles. Para ello sería necesario alcanzar un **pacto de Estado**, que se concretara en **leyes de estabilidad fiscal** que regularan aquellos aspectos tributarios *que necesitarían mayorías reforzadas para ser modificadas*, al constituir líneas rojas necesarias para garantizar la sostenibilidad de nuestras finanzas públicas y la credibilidad de nuestro sistema tributario.

4.2. Medidas orientadas a mejorar la calidad del proceso legislativo

4.2.1. Introducción de medidas para limitar la retroactividad de las normas

De cara a limitar la creciente tendencia a establecer normas tributarias con carácter retroactivo, se considera esencial poner coto a tal práctica por vía legislativa. Sería este uno de los aspectos clave a contemplar, o bien en las leyes de estabilidad fiscal a las que nos referíamos con anterioridad, o bien en la Ley General Tributaria. Así, entre las medidas a introducir, cabría proponer las siguientes:

1. **Prohibir la retroactividad propia o auténtica en el ámbito tributario con carácter general**, o al menos en el caso de introducción de nuevas figuras impositivas, o en la modificación de elementos esenciales de los tributos existentes.
2. **Limitar la retroactividad impropia en materia tributaria en lo que respecta a los elementos esenciales de los tributos existentes**, durante un mínimo período de tiempo que debería respetarse en todo caso. Así, no debería ser posible introducir modificaciones tributarias aplicables a un determinado período impositivo de un impuesto, cuando tal período impositivo hubiera ya comenzado. Tampoco debería ser posible introducir modificaciones tributarias con carácter retroactivo en una fecha anterior al de la publicación de los correspondientes trámites parlamentarios, de forma que debería respetarse siempre el “efecto anuncio”.
3. **Exigir, durante los trámites legislativos, el pronunciamiento del Consejo de Estado (o el de un órgano consultivo independiente) acerca de los posibles efectos retroactivos de las normas tributarias** que resultarían incompatibles (i) con los principios generales auto-impuestos en una norma general de preceptivo cumplimiento y (ii) con nuestra Carta Magna.

4.2.2. Medidas orientadas a mejorar la calidad del proceso legislativo

1. Introducción de una **ley estatal de unidad de mercado en materia tributaria**, orientada a evitar la introducción o modificación de tributos que podrían ser incompatibles con el Derecho comunitario, que podrían entrar en colisión con el principio de igualdad o con otros principios constitucionales, o que de alguna forma pudieran contribuir a quebrar la unidad de mercado dentro del territorio nacional. La referida ley debería contemplar mecanismos **ex ante** de coordinación y revisión de proyectos normativos de impuestos locales, o de elementos de los tributos cuya regulación esté parcialmente cedida a las Comunidades Autónomas, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. **Creación de un órgano consultivo, independiente de los órganos legisladores, que vele por la calidad del proceso legislativo en materia tributaria** y que apoye de forma recurrente al Parlamento en esta materia. Este órgano debería contar con atribuciones mucho más amplias que las concedidas actualmente a nuestro Consejo de Estado y su existencia vendría justificada por la especial complejidad de nuestro Estado autonómico y del sistema tributario español. Las funciones del órgano consultivo podrían ser similares a las otorgadas a los *Joint Committees of Taxation* estadounidenses. Así, entre sus funciones, cabría incluir las siguientes:
 - a) Apoyo al Parlamento en la elaboración de las normas en materia tributaria, lo que incluiría la coordinación de consultas previas a las partes interesadas en el trámite normativo. El órgano consultivo debería pronunciarse acerca del encaje constitucional y comunitario de la norma tributaria a introducir y de su coherencia dentro de todo el sistema tributario español.
 - b) Apoyo en la elaboración de planes de producción normativa en materia tributaria a corto y medio plazo.
 - c) Seguimiento del impacto económico y recaudatorio de las medidas tributarias adoptadas.
 - d) Revisión del comportamiento y de las prácticas seguidas por los órganos integrantes de la Administración tributaria.
 - e) Análisis de posibles medidas a introducir para la simplificación del sistema tributario.

En cualquier caso, consideramos fundamental introducir medidas que garanticen una adecuada coordinación entre Administraciones de forma urgente. En el Informe de la

Comisión de Expertos para la revisión del modelo de Financiación Autonómica emitido en julio de 2017 se vislumbra ya una propuesta en este sentido. En relación a la fiscalidad medioambiental se propone que, respecto de la regulación de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, se establezca un mecanismo de comunicación previa entre la administración central y la autonómica en relación con posibles proyectos de creación de impuestos autonómicos, comunicación que no existe en la actualidad, a pesar de la elevada litigiosidad que existe hoy sobre esta materia y que ha llegado hasta nuestro Tribunal Constitucional.

3. **Planificación adecuada de las modificaciones normativas en materia tributaria.**

Para mejorar el proceso de creación normativa debe empezarse por una adecuada planificación de las modificaciones normativas a introducir a lo largo del año en función de los objetivos perseguidos (que no deberían ser exclusivamente recaudatorios). Planificación que debería posteriormente respetarse a lo largo del año, salvo excepciones que puedan acaecer por sucesos extraordinarios. En este sentido, el pasado 7 de noviembre de 2017 el Consejo de Ministros aprobó por primera vez el Plan Anual Normativo de la Administración General del Estado, correspondiente al ejercicio 2018. Aplaudimos sin duda esta iniciativa. Creemos que, como parte de este Plan, el Gobierno debería contemplar anualmente todas las necesidades de regulación en materia tributaria, a desarrollar en el año siguiente, partiendo de una justificación clara, fundada y bien enfocada de las propuestas efectuadas.

4. **Armonización de las normas que regulan las obligaciones formales aprobadas por las distintas Administraciones tributarias que existen en España.**

En España, el nivel de complejidad de las obligaciones formales, así como el aumento de las cargas fiscales indirectas, empieza a ser insoportable. De ahí que resulte perentorio iniciar un proceso de reflexión encaminado a simplificar y homogeneizar las formalidades tributarias exigibles a lo largo del territorio español. Deberían proponerse fórmulas tendentes a la coordinación entre las distintas Administraciones tributarias, para evitar trasladar al contribuyente la complejidad y los costes directos e indirectos derivados de esta falta de coordinación y evitar así las desigualdades que, de facto, se están produciendo entre los contribuyentes, en función de las regiones españolas en las que operan.

4.3. Medidas orientadas a mejorar la aplicación de la norma fiscal

4.3.1. Extensión de la facultad de la Dirección General de Tributos (DGT) para sentar criterios interpretativos

De cara a evitar la diversidad de criterios interpretativos en el propio seno de la Administración tributaria, se considera esencial que la DGT asuma, en la práctica, el papel de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de la normativa tributaria de forma amplia, que resulten de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria. Se trata, en definitiva, de hacer un uso más extensivo de la facultad concedida a la DGT por parte del artículo 12 de la Ley General Tributaria, para dictar *motu proprio* resoluciones interpretativas sobre cuestiones tributarias conflictivas de interés general, con objeto de evitar la confusión que se produce entre los ciudadanos cuando no existen posiciones claras dentro de la Administración respecto de la aplicación de las normas.

Así mismo, se considera esencial reducir los plazos de resolución de las consultas tributarias a emitir por parte de la DGT, que se han alargado en exceso en los últimos años. A tal efecto, deberían dotarse medios humanos adicionales para resolver las consultas planteadas.

4.3.2. Creación de un organismo dependiente de la AEAT, responsable de homogeneizar criterios de actuación

De cara a evitar la disparidad de criterios que, con relativa frecuencia, se aprecia en los órganos de revisión y de aplicación de los tributos, se propone crear un organismo dependiente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuyo cometido sea el de revisar los criterios seguidos por los funcionarios de Hacienda, a efectos de asegurar que siguen criterios uniformes de actuación y se someten en la práctica a la doctrina emanada de la DGT, así como a los precedentes administrativos.

4.3.3. Otorgar carácter vinculante a las conclusiones alcanzadas en previas comprobaciones tributarias

En aras de una adecuada uniformidad y coherencia de criterios de actuación por parte de la Administración tributaria, debería reconocerse legalmente carácter vinculante a las conclusiones alcanzadas por los órganos de aplicación y revisión de los tributos, en actuaciones y comprobaciones previas, al menos respecto del mismo contribuyente. Todo ello con objeto de salvaguardar la seguridad jurídica, a la luz de la doctrina de los actos propios.

4.3.4. Regulación de *tax rulings* o de acuerdos previos de tributación

Se propone introducir en la normativa tributaria estatal un régimen de acuerdos previos de tributación o de *tax rulings*, al estilo de lo previsto en otros países de nuestro entorno o incluso en la normativa foral de Álava, en virtud del cual resulte posible someter al conocimiento de la Administración, en operaciones de especial trascendencia, los hechos y circunstancias concurrentes en cada caso. A la luz de tales hechos y circunstancias, y de los correspondientes fundamentos de Derecho, la Administración debería emitir una resolución vinculante acerca de la posición a seguir por el contribuyente.

4.3.5. Separación de funciones en expedientes sancionadores

De cara a salvaguardar una garantía esencial del Derecho penal, que debería extenderse al Derecho administrativo sancionador, se deberían articular medidas para que los funcionarios que instruyan expedientes sancionadores sean obligatoriamente distintos de aquellos de los que practican la correspondiente regularización tributaria, de cara a que puedan apreciar con suficiente ponderación los elementos objetivos y sobre todo subjetivos, exigibles para concluir acerca de la existencia o no de infracciones sancionables.

4.3.6. Intervención de unidades especializadas de la AEAT, en áreas especialmente complejas

En la medida en que la realidad empresarial es cada vez más compleja, se hace necesaria la comprensión de las razones económicas subyacentes de determinadas operaciones económicas. A tal efecto, sería recomendable crear unidades especializadas, dentro de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, que necesariamente deberían intervenir, a modo de peritos internos, en casos tasados especialmente complejos, y en los cuales una debida apreciación de los hechos resultara esencial para derivar conclusiones en un determinado expediente de regularización tributaria.

4.3.7. Reforma del procedimiento sancionador

Se propone:

- a) Contemplar legalmente la imposibilidad de iniciar nuevos procedimientos sancionadores por sanciones que han sido ya previamente anuladas por los tribunales, de cara a salvaguardar el principio de *non bis in idem*.

- b) Mantener en la vía contencioso-administrativa la suspensión automática de la ejecución de las sanciones previamente recurridas ante los tribunales económico-administrativos, sin necesidad de aportar garantías.

4.3.8. Publicación obligatoria de todas las Resoluciones emitidas por los tribunales económico-administrativos y por el Consejo para la Defensa del Contribuyente

Se propone introducir la obligación legal de publicar todas las Resoluciones emitidas por nuestros tribunales económico-administrativos, así como todas las resoluciones y decisiones adoptadas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

4.3.9. Eliminación de la responsabilidad, solidaria e insolidaria, por sanciones imputadas al deudor principal

Se propone suprimir los supuestos previstos en la Ley General Tributaria en los que, al responsable solidario o subsidiario, se le exigen las sanciones impuestas al deudor principal, salvo en el caso de colaboración activa en la realización de la infracción tributaria. La derivación de responsabilidad en estos supuestos resulta contraria a los principios de culpabilidad y de responsabilidad personal propios del Derecho penal, que son exigibles, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, tal y como tiene declaradamente reiterado nuestro Tribunal Constitucional.

4.3.10. Supresión de la retroacción de actuaciones por parte de la Administración en determinadas circunstancias

Se propone suprimir la posibilidad de retroacción de actuaciones, contemplada en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, en aquellos supuestos en los cuales haya sido la propia Administración la que haya cometido defectos formales en el curso de un procedimiento administrativo.

Subsidiariamente, se propone la supresión del precepto previsto en el artículo 150.7 de la Ley General Tributaria para que no resulten exigibles intereses de demora cuando se acuerda la retroacción de actuaciones en un procedimiento tributario, a raíz de un pronunciamiento administrativo o judicial, por haberse producido un defecto formal causante de indefensión. No resulta procedente que la propia Administración se beneficie de sus errores, tal y como ha declarado reiteradamente nuestro Tribunal Supremo.

4.3.11. Procedimientos sancionadores sobre hechos ya juzgados

Se propone modificar el artículo 250.2, último párrafo de la Ley General Tributaria, que permite que, una vez se absuelva a un contribuyente por un proceso penal por presunto delito fiscal, puede iniciarse un nuevo procedimiento sancionador sobre los mismos hechos, por vulnerar el principio de *non bis in idem* contemplado en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos

y sus Protocolos adicionales, así como la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en esta materia.

Cabe recordar, de acuerdo con el artículo 4 del Protocolo número 7, que *“nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiera sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado”*, sin perjuicio de la posibilidad de reabrir el proceso si aparecieran nuevos hechos o evidencias adicionales, o algún vicio esencial en el proceso anterior que pudiera afectar a la sentencia ya dictada.

4.3.12. Recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario

En relación con el procedimiento de recuperación de las ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario, se propone:

- a) Suprimir el apartado 3 del artículo 260 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual todas las disposiciones comprendidas en el Título VII de la Ley resultarán aplicables cuando un órgano interno de la Administración tributaria decida que es procedente la recuperación de las ayudas de Estado, en la medida en que tal decisión podría dejar sin efecto resoluciones dictadas previamente en sentido contrario por otros órganos administrativos y por nuestros tribunales, sin el adecuado refrendo de la Comisión Europea. Este precepto extiende injustificadamente a 10 años el plazo de prescripción para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria derivada de una hipotética ayuda contraria al Derecho de la Unión Europea que, en última instancia, podría llegar a ser aceptada por las propias autoridades comunitarias.

- b) Modificar el apartado 2 del artículo 262 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual el plazo de prescripción empezará a contarse desde el día siguiente a aquel en que la aplicación de la ayuda de Estado en cumplimiento de la obligación tributaria objeto de regularización hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria. Debe observarse que este precepto resulta contrario a lo previsto al respecto por el Reglamento (UE) nº 549/1999, del Consejo de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, que resulta de aplicación directa en nuestro ordenamiento, y en el que se establece que el plazo de prescripción para la recuperación de la ayuda se contará a partir de la fecha en que se haya concedido la ayuda ilegal al beneficiario.

4.3.13. Impugnación de medidas cautelares

Dados los importantes efectos que cualquier medida cautelar puede producir en la esfera patrimonial de un obligado tributario, y de cara a evitar situaciones de indefensión y a salvaguardar la tutela judicial efectiva, se propone:

- a) Introducir en la Ley General Tributaria un régimen de impugnación específico y abreviado de las medidas cautelares de aseguramiento de prueba y de aseguramiento del crédito tributario.

- b) Introducir en la Ley General Tributaria la posibilidad de solicitar la suspensión de la ejecución de la medida cautelar impugnada por el Tribunal que conozca de la impugnación.

4.3.14. Publicación de los listados de deudores tributarios morosos

La publicación de las listas de deudores tributarios contemplada por el artículo 95bis de la Ley General Tributaria, tal y como está configurada, resulta arbitraria y desproporcionada, en la medida en que el fin perseguido contra el fraude fiscal no puede llevar a recriminar públicamente conductas de mero impago de tributos, prevaleciendo este fin sobre los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de los datos de carácter personal, entre los que se engloban el “derecho al olvido”.

Se propone, en consecuencia, limitar la medida a los grandes defraudadores y, en todo caso, a los supuestos en los que existiese una condena penal firme, en línea con lo sugerido por el propio Consejo General del Poder Judicial en su Dictamen de 30 de septiembre de 2014.

4.4. Medidas orientadas a mejorar la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes

4.4.1. Formalización del cumplimiento cooperativo en nuestro Derecho positivo

Tal y como se apuntó en nuestro documento *“La relación cooperativa en España: propuestas para un modelo de éxito”*¹⁶, un modelo de cumplimiento cooperativo arraigado en normas de Derecho positivo, y no en meras normas de *soft law*, otorgaría una mayor seguridad jurídica respecto de los derechos y obligaciones vinculantes, tanto para la Administración como para los contribuyentes. En modelos jurídicos de tradición continental, como es el caso de España, la articulación de los programas de relación cooperativa a través de normas legalmente vinculantes, con poder coercitivo,

16. AEDAF. Op. cit., p.21.

probablemente generarían una mayor confianza entre las partes afectadas, y una mayor certeza acerca de los compromisos realmente asumidos por cada parte.

4.4.2. Segmentación de contribuyentes en función del nivel de riesgo

Para fomentar la participación de los contribuyentes en programas de cumplimiento cooperativo deben quedar claramente definidas las ventajas del modelo. La segmentación de contribuyentes en función de su nivel de riesgo y de sus procedimientos internos, en línea con lo previsto por algunos países pioneros en esta materia como es el caso de Australia, Reino Unido o Países Bajos, facilitaría el establecimiento expreso de incentivos, respetando el principio de igualdad, según el cual se debe tratar de forma igual a los iguales, y de forma desigual a los desiguales. Así, aquellos contribuyentes cuya calificación de riesgo fuera baja o moderada, podrían ver reducidos sus costes de cumplimiento en cuanto a la atención de requerimientos y controles *ex post*, beneficiándose así de una mayor seguridad jurídica y de una menor conflictividad y litigiosidad. Por el contrario, aquellos contribuyentes de alto riesgo se verían sometidos a mayores deberes de información y mayores controles *ex post*.

Se trataría, en definitiva, de extender el modelo que se regula en el Código Aduanero de la Unión para el Operador Económico Autorizado, que es aquel operador económico de confianza, cumplidor, fiable y que, en función del tipo de autorización que reciba, obtiene ventajas en toda la Unión Europea en materia de simplificaciones aduaneras, facilidades de seguridad y protección.

4.5. Medidas orientadas a agilizar nuestro sistema tributario

4.5.1. Creación de un Comité de expertos para simplificar el sistema tributario y aligerar las cargas fiscales indirectas

Se propone crear un Comité integrado por expertos tributarios procedentes de la Administración, la empresa privada y el mundo académico, enfocado a reflexionar acerca de las alternativas existentes para simplificar progresivamente nuestro sistema tributario y reducir las cargas fiscales indirectas, que han aumentado progresivamente en los últimos años. Debería definirse un plan de trabajo con objetivos y plazos realistas. Dada la inherente complejidad de nuestro sistema territorial, este Comité de expertos debería tener un carácter permanente y presentar recomendaciones a los órganos legislativos con carácter periódico.

4.5.2. Creación de una ventanilla única para presentar declaraciones tributarias

Con objeto de simplificar las obligaciones formales del complejo sistema tributario español, se propone crear una “ventanilla única” o canal único y centralizado a través del cual los contribuyentes puedan presentar declaraciones tributarias que afecten a diversas Comunidades Autónomas. Se deberían arbitrar los adecuados mecanismos de reparto de las deudas tributarias entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Comunidades Autónomas, así como los procedentes canales internos de comunicación y coordinación entre los distintos órganos administrativos con capacidad autónoma de gestión tributaria.

4.6. Medidas relativas a la resolución de conflictos y litigios tributarios

4.6.1. Introducción de instrumentos de revisión de posiciones tributarias *ex ante*

La formalización legal de mecanismos de revisión previa, por parte de la Administración tributaria, de las posiciones fiscales de los contribuyentes con un relativo nivel de incertidumbre, permitiría evitar posteriores conflictos y litigios tributarios. A tal efecto, se propone trasladar a nuestro sistema tributario fórmulas tales como los *Annual Compliance Arrangements* (ACAs) previstos en Australia, o los *Pre-filing arrangements Programs* contemplados en Estados Unidos.

Así, a través de las ACAs, la Administración tributaria australiana y las grandes empresas se comprometen por escrito a seguir las líneas de actuación previamente definidas por la Administración Tributaria Australiana (“ATO”) en lo relativo al cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluyendo la revelación de posiciones fiscales inciertas. Las empresas que se adhieren a los ACAs se benefician de una mayor transparencia por parte de la Administración tributaria, así como de un trato favorable en cuanto a la eventual imposición de sanciones.

Por su parte, los *Pre-filing arrangement Programs* permiten a los contribuyentes resolver con la Administración tributaria cuestiones tributarias específicas de forma previa a la presentación de las declaraciones. Las contestaciones dadas por la Administración tributaria son vinculantes, evitando así posibles riesgos de regularizaciones en comprobaciones tributarias *ex post*.

La introducción de los referidos instrumentos legales otorgaría al contribuyente una certeza mucho mayor en sus posiciones fiscales inciertas, que la actualmente dispensada a través de las consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos.

4.6.2. Introducir la posibilidad de mediación, con carácter *ex ante*

Se propone introducir la posibilidad de la mediación, como fórmula para reducir la conflictividad entre la Administración y los contribuyentes. La mediación podría llevarse a cabo a través de un grupo de funcionarios internos expertos en mediación y ajenos al conflicto, o incluso a través de expertos tributarios ajenos a la Administración. A tal efecto, deberían regularse los órganos independientes que estarían facultados para actuar como mediadores, así como los supuestos tasados en los que cabría la mediación, tales como la discrepancia en cuanto a conceptos jurídicos indeterminados, la apreciación de los hechos o la valoración de las operaciones.

4.6.3. Introducción del arbitraje tributario

La introducción del arbitraje tributario en España, a través de la oportuna reforma legislativa, permitiría reducir drásticamente la litigiosidad en nuestro país. La decisión del árbitro resultaría vinculante para las partes del procedimiento y tendría efectos de cosa juzgada.

El arbitraje tributario ha sido un modelo de éxito en Portugal, país en el que, desde el año 2011, se han resuelto más de 3.000 procesos arbitrales, con una duración media del proceso inferior a 5 meses. De hecho, la Fundación Impuestos y Competitividad ya elaboró en su momento una propuesta de arbitraje tributario para España, basado en la experiencia portuguesa. Cabe recordar también que, en el Informe para la reforma de la Comisión de expertos para la reforma de la Ley General Tributaria, así como en el borrador de anteproyecto de Ley General Tributaria, se proponía ya introducir el arbitraje tributario como fórmula de resolución de conflictos.

A este respecto cabe señalar también que, en el Reino Unido, a través de la *Litigation and Settlement Strategy*, vigente desde el año 2007, la opción del arbitraje o de la conciliación tributaria es posible a lo largo de todas las fases del procedimiento. Antes de agotar el paso a la siguiente fase, se articula un mecanismo que permite dar entrada a terceros aceptados por ambas partes (que incluso pueden ser expertos integrados en la HMRC, pero con formación acreditada) para que medien y traten de resolver el conflicto. Los resultados son abrumadores: más del 95% de los casos –que representan el 67% del importe total en disputa– se resuelven con acuerdo.

4.6.4. Introducción de la conciliación judicial en materia tributaria

Se propone igualmente introducir la conciliación judicial en materia tributaria, a través de una reforma legislativa. En nuestro ordenamiento ya contamos con un mecanismo de conciliación previsto en el artículo 77 de la Ley 29/1998 de 13 de julio de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cuyo uso no se ha hecho extensivo al ámbito económico-administrativo y que permitiría al Juez mediar en la conciliación de un litigio cuya controversia no consiguió ser resuelta en fases anteriores.

4.6.5. Creación de juzgados y secciones de los tribunales económico-administrativos en materia tributaria

Se propone la creación de Juzgados, así como de Secciones dentro de los tribunales de justicia, con competencia exclusiva para la instrucción y enjuiciamiento de asuntos tributarios, con la dotación de medios materiales y humanos suficientes. La formación de estos juzgados y secciones, integrados por profesionales especializados en Derecho tributario, permitiría agilizar la respuesta a los recursos planteados.

4.6.6. Reorientación de los recursos económico-administrativos

Igualmente, en aras de una mayor ecuanimidad y ponderación, se considera fundamental reorientar el modelo de resolución de procedimientos económico-administrativos. Se propone a tal efecto la regulación de la preceptiva inclusión de una cuota de expertos tributarios ajenos a la Administración tributaria, como miembros de los tribunales.

4.7. Posibles alternativas para reducir la inseguridad jurídica en materia de normativa anti-abuso

4.7.1. Regulación de una única medida anti-abuso en materia tributaria

Consideramos conveniente aglutinar las diferentes fórmulas contempladas por nuestro ordenamiento para combatir el abuso de Derecho en una fórmula anti-abuso única, en línea con la recomendación realizada por la Comisión Europea en su Comunicación, de fecha 6 de diciembre de 2012, "*Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal*". A tal efecto, el modelo a seguir debería ser el contenido del artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164, de 12 de julio de 2016 (Directiva ATAD), en virtud del cual se ignorarán mecanismos realizados con un propósito principal fiscal, que resulten estar "falseados" (*not genuine*), en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

Tan solo los mecanismo abusivos "falseados" no declarados o en los que se haya producido una clara ocultación a terceros, podrían llegar a constituir infracción tributaria susceptible de ser sancionada. En este sentido, la Administración tributaria no debería tener la facultad de decidir libremente qué debería considerarse o no como "abuso de Derecho", de cara a una eventual imposición de sanciones tributarias, como ocurre actualmente en nuestro ordenamiento en relación con el conflicto en la aplicación de la norma. No pueden tener cabida en nuestro ordenamiento las "leyes penales en blanco", sin perjuicio de que resultaría recomendable que la propia Administración publicara manifestara públicamente su postura (al amparo de lo previsto por el art. 12.3 de la Ley General Tributaria) acerca de qué operaciones deberían ser consideradas como abusivas, y cuáles serían los

principales indicios a considerar en determinados casos, en aras a concluir acerca de la existencia o no de motivos económicos válidos.

4.7.2. Delimitación del test de motivo económico principal

La OCDE, en su documento sobre *tax certainty* actualizado a julio de 2018¹⁷, señala que la aplicación del test de económico principal o *principal purpose test*, en convenios de doble imposición, puede constituir un importante foco de incertidumbre tributaria. Por tal motivo, se ha creado un grupo de trabajo en el seno de la OCDE para delimitar lo máximo posible la aplicación del *principal purpose test*.

Dado que el *principal purpose test* o test de motivos económicos válidos resulta también en gran medida aplicable en un ámbito doméstico, de cara a concluir acerca de la existencia o no de una operación abusiva a efectos fiscales, debería igualmente realizarse una reflexión al respecto en España, con objeto de acotar lo máximo posible la aplicación de este principio en casos concretos, a través del establecimiento de *safe harbours*, presunciones *iuris tantum*, u otro tipo de fórmulas.

4.7.3. Evitar la asimilación del abuso de Derecho en materia tributaria a conceptos indeterminados con contenido ético

Creemos fundamental recuperar el rigor técnico a la hora de calificar y enjuiciar comportamientos supuestamente abusivos, que podrían entrañar graves consecuencias para los contribuyentes. A tal efecto, desde la Administración debería empezarse por evitar la asimilación del “abuso de Derecho” a conceptos indeterminados sin base legal alguna como la “planificación fiscal agresiva”, al menos en documentos con trascendencia pública como los Planes Anuales de Control Tributario.

Del mismo modo, deberían obviarse la referencia a conceptos con contenido ético y no jurídico (tales como actuaciones “legítimas” o “aceptables”) a la hora de redactar normas con contenido vinculante o pseudo-vinculante, como es el caso del “*soft law*”. La extensión de estos conceptos genera confusión en la opinión pública y contribuye a crear un entorno de estigmatización social de aquellos contribuyentes cuyos criterios de actuación no son considerados como “ejemplares”, “legítimos” o “aceptables”, según diferentes varas de medir subjetivas, opinables y casi siempre volubles, y que pueden estar alejadas de las reglas contempladas expresamente por nuestro ordenamiento jurídico.

17. OCDE. Op. cit., p.9.

5. CONCLUSIONES

A lo largo de este documento hemos tratado de realizar un ejercicio de auto-evaluación en materia de inseguridad jurídica tributaria en España, partiendo de los principales elementos generadores de incertidumbre apuntados por la OCDE en sus documentos sobre *tax certainty*¹⁸. Asimismo, hemos propuesto más de 30 medidas para mitigar la inseguridad jurídica tributaria en nuestro país, varias de las cuales hemos venido sugiriendo en diversas ocasiones.

A modo de recapitulación, señalamos seguidamente cuáles creemos que son los focos de inseguridad que nos parecen más preocupantes, y qué soluciones podrían adoptarse para resolver las carencias identificadas.

1. Inestabilidad de la política fiscal. Benjamin Franklin afirmaba que la muerte y los impuestos son las dos únicas cosas completamente seguras en la vida. Si Franklin viviera hoy, y residiera en nuestro país, seguramente matizaría que hay una tercera cosa también segura: la inestabilidad de la norma tributaria, al menos en España. Si queremos aspirar a ser un país con un mínimo de credibilidad en asuntos tributarios, es imprescindible dejar de utilizar la política fiscal como una bandera que se blanda con fines ideológicos de manera oportunista, y sin ninguna visión de largo plazo. Resulta perentorio aprobar leyes de estabilidad fiscal que regulen los aspectos tributarios básicos y las líneas rojas que no deberían superarse, de cara a garantizar un sistema tributario justo, eficaz, y que a la vez garantice la sostenibilidad de nuestras finanzas públicas. Ya lo apuntó Adam Smith en 1776 en su obra *La Riqueza de las Naciones*: *“en materia de impuestos, un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como un pequeño grado de incertidumbre.”*

2. Deterioro de nuestra calidad normativa en materia tributaria. Las necesidades de recaudación fiscal, sobre todo desde que surge la última crisis económica, han dado lugar a una preocupante relajación del principio de reserva de ley en materia tributaria. El uso y abuso de los reales decretos-leyes sorpresivos, utilizados para modificar elementos esenciales de los tributos, han originado normas tributarias cada vez más farragosas, deficientes y difíciles de conciliar con nuestros principios constitucionales de igualdad y de capacidad económica. En este sentido, cabe destacar que la OCDE hace un especial hincapié en la importancia de consultar las normas tributarias, con carácter previo, a las partes interesadas o *stakeholders* relevantes en cada caso.

Para paliar esta situación, creemos conveniente la constitución de un órgano consultivo, independiente de los órganos legisladores y que tenga como cometido apoyar al Parlamento

18. OCDE. Op. cit., p.15.

en la elaboración de las normas tributarias, en su adecuada planificación y corrección técnica, y en la simplificación del sistema tributario desde una perspectiva global. Este órgano consultivo asumiría, así, un papel similar al otorgado a los *Joint Committees of Taxation* norteamericanos.

3. Inadecuada aplicación de la norma tributaria

A la hora de aplicar la norma tributaria han sido relativamente frecuentes las inconsistencias de criterios públicos manifestados por la Dirección General de Tributos y la Administración tributaria, o las diferentes interpretaciones seguidas en comprobaciones tributarias. Tampoco son infrecuentes la incoación de expedientes sancionadoras inadecuadamente motivados, o la resolución de recursos de reposición a partir de fórmulas más o menos estereotipadas, que no entran a analizar realmente el fondo de los asuntos.

Al objeto de mejorar el actual *status quo*, proponemos una amplia batería de medidas, que van desde la extensión de la facultad de la DGT para sentar criterios interpretativos, hasta la intervención de unidades especializadas de la AEAT en áreas especialmente complejas, o la segregación de funciones a la hora de incoar expedientes sancionadores, de cara a preservar el principio de que quien instruye no puede juzgar.

4. **Aumento de la litigiosidad en materia tributaria.** En la actualidad, existen más de 300.000 asuntos tributarios sin resolver en los tribunales económico-administrativos, y los recursos contencioso-administrativos tributarios están colapsando nuestros tribunales. El aumento de la litigiosidad tributaria es causa de la inseguridad jurídica. Pero el retraso en la resolución de los conflictos genera, a su vez, mayor inseguridad jurídica, creándose de esta forma un círculo perverso.

Para empezar a resolver esta situación, creemos imprescindible regular en nuestro país fórmulas alternativas de resolución de conflictos tributarios, como la mediación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, el arbitraje tributario (que tanto éxito ha tenido en nuestro país vecino Portugal), o la conciliación judicial en materia tributaria. Igualmente, consideramos esencial la creación de juzgados y secciones de los tribunales económico-administrativos especializados en materia tributaria, así como una reorientación de los procedimientos para resolver recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas.

5. **Normativa anti-abuso en materia tributaria.** En los últimos años se ha venido observando una simplificación a la hora de enjuiciar opciones de los contribuyentes que resultan supuestamente abusivas. La denominada “planificación fiscal agresiva”, concepto jurídico indeterminado que destila un contenido ético más que estrictamente jurídico, a menudo se ha puesto en pie de igualdad con el abuso del Derecho en un sentido amplio. La última modificación del conflicto en la aplicación de la norma ha supuesto, además, una consagración

de las “leyes penales en blanco” en materia tributaria, a definir por nuestra Administración de acuerdo con su libre albedrío. Por tanto, hoy en día existe una profunda indefinición en lo que respecta a qué debe entenderse por planificación fiscal legal, o simplemente legítima o aceptable en términos morales.

De cara a otorgar seguridad jurídica al contribuyente en un asunto tan delicado, proponemos regular una única fórmula anti-abuso, alineada con la prevista por el artículo 6 de la Directiva ATAD, y eliminar la posible sancionabilidad de las conductas como ocurre en el conflicto de aplicación de la norma, a partir de eventuales criterios discrecionales que decida en su caso la Administración, situación que ya fue denunciada en su momento por el propio Consejo de Estado. Asimismo, nos parece fundamental recuperar el rigor técnico a la hora de calificar comportamientos presuntamente abusivos. La propagación de mensajes simplistas en relación con asuntos tributarios complejos, que pueden confundir a la opinión pública y estigmatizar infundadamente a algunos contribuyentes, debe ser evitada a toda costa en un Estado de Derecho.

En definitiva, creemos que España tiene actualmente un importante camino a recorrer para mejorar su nivel de seguridad jurídica en materia tributaria. Tal y como demuestran diversos estudios empíricos y la propia OCDE destaca, la inseguridad jurídica en materia tributaria resulta un elemento clave para fomentar la inversión en un determinado país, para aumentar su competitividad y para estimular su actividad económica. Nos jugamos demasiado en ello.

6. BIBLIOGRAFÍA

AEDAF. Malos tiempos para la seguridad jurídica de los contribuyentes [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: <http://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/14606/malos-tiempos-para-la-seguridad-juridica-de-los-contribuyentes>.

AEDAF. Paper nº 12. La relación cooperativa en España: Propuestas para un modelo de éxito. [en línea] [Fecha de consulta noviembre 2018] Disponible en: <http://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/35603/la-relacion-cooperativa-en-espana-propuestas-para-un-modelo-de-exito?pageld=464>.

CASERO BARRÓN, R., HUESCA GONZÁLEZ, A. y LOPEZ RUIZ, J. *La percepción de las grandes empresas sobre el sistema fiscal español*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad - Universidad Pontificia Comillas (ICAI-ICADE), 2012.

CEOE. La producción normativa en 2017. [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: https://contenidos.ceoe.es/CEOE/var/pool/pdf/publications_docs-file-461-la-produccion-normativa-en-2017.pdf.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015. Doc nº 25/2016 ISSN 2254-0695.

JUAN LOZANO, A. y FUSTER ASENCIO, C. *Buena Administración tributaria y Seguridad Jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2016.

Los recursos de casación tributaria, a punto de colapsar el Tribunal Supremo. Expansión. Madrid, 28 de abril de 2018 [Madrid].

OCDE. Tax certainty [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>.

OCDE. Report on Tax Certainty – 2018 Update [En línea]. [Fecha de consulta julio 2018]. Disponible en: <https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/g20-report-on-tax-certainty.htm>.

PWC. Consenso Fiscal segundo semestre 2017. [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/assets/consenso-fiscal-segundo-semestre-2017.pdf>.

PWC. Paying Taxes 2018. [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf.

VV.AA. Iniciativas tributarias para el nuevo gobierno de España. *Revista Interactiva de Actualidad* [en línea] nº 42-2016. ISSN 2254-0695. Disponible en: <http://www.aedaf.es/es/gabinete-de-estudios/revista-interactiva-de-actualidad/421/ria-n-42-21-11-2016>.

WORLD ECONOMIC FORUM. The Global Competitiveness Report 2018. [En línea]. [Fecha de consulta noviembre 2018]. Disponible en: <https://www.weforum.org/reports/the-global-competitiveness-report-2018>.



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente

D. José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

D. Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

D. Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

D. Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

D. Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

D. Javier Gómez Taboada

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

D^a. Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

D^a. Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

D^a. María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones territoriales AEDAF

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín
Teléfono: +34 91 563 01 11
Fax: +34 91 532 37 94
sedemadrid@aedaf.es
Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.
28006 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Aragón - La Rioja

Mª Pilar Pinilla Navarro
Teléfono: +34 976 37 17 16
pilarpinilla@arasociados.com
Pº Sagasta, 74 - Pral.
50006 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó
Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela
Teléfono: +34 94 424 72 57
pablmartin@martinabogados.com
C/ Gran Vía, 38 - 5º
48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú
Teléfono: +34 985 35 51 67
ruben@vallverduabogados.com
C/ Felipe Menéndez, 11 - 1ªA
33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso
Teléfono: +34 963 80 37 70
javierortiz@seneor.com
C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.
46003 Valencia

Andalucía - Málaga

Francisco Urbano Solís
Teléfono: +34 952 60 17 57
Fax: +34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía - Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa
Teléfono: +34 954 22 29 24
joseangel@tuasesor.eu
C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º
41018 Sevilla

Canarias

Enrique Lang-Lenton Bonny
c/ Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
Fax: +34 928 36 41 71
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres
Teléfono: +34 942 21 46 50
manuelfgt@tecnisa-campos.com
C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º
39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque
Teléfono: +34 982 22 30 00
carlos.delpino@pindelpino.com
Trav. Juan Montes, 2 - 4
27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu
Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n.
(Antigua Casa del Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Navarra

Arancha Yuste Jordán
Teléfono: +34 948 85 29 66
ayuste@micap.es
C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - Bajo
31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda
Teléfono: +34 647 70 67 11
carmencanoc@icamur.org
C/ Los Lirios, 12
30506 Altorreal-Molina del Segura

Baleares

Vicente Ribas Fuster
Teléfono: +34 971 71 12 59
vicenteribas@arcoabogados.es
C/ Antonio Marqués, 18 - bajo
07003 Palma de Mallorca



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

Claudio Coello, 106 - 6º derecha • 28006 Madrid
Tel.: +34 91 532 51 54 • Fax: +34 91 532 37 94
sedecentral@aedaf.es • www.aedaf.es