

**Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica en el  
ámbito de la reforma del sistema tributario español**

**Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica en el ámbito  
de la reforma del sistema tributario español**

## RESUMEN EJECUTIVO

La Fundación Impuestos y Competitividad (“**FIC**”) considera esencial mejorar la seguridad jurídica del sistema tributario español como base para la mejora de la competitividad de nuestras empresas y la localización en España de empresas de terceros países, mejora que redundará en un aumento de la equidad del sistema y a medio y largo plazo reforzará su capacidad recaudatoria.

La FIC considera que la mejora de la seguridad jurídica debe formar parte destacada de la discusión sobre la reforma del sistema tributario que actualmente tiene lugar en España y por ello considera prioritario que la citada reforma incluya medidas encaminadas a lograr los siguientes objetivos:

- 1. Armonizar las normas, procedimientos y obligaciones formales existentes en las distintas administraciones y reforzar la obligación de coordinación, minimizando la inseguridad y coste para los contribuyentes derivados de la multiplicidad de administraciones, normas e interpretaciones.**
- 2. Mejorar el proceso de creación normativa, asegurando la calidad técnica de las leyes tributarias, la participación social en su debate, la irretroactividad de los cambios normativos y el otorgamiento a los contribuyentes de un plazo razonable para el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la nueva normativa.**
- 3. Regular de forma clara y concreta las medidas anti-abuso de la normativa tributaria interna, evitando la aplicación de instituciones jurídicas ajenas al derecho tributario y medidas ambiguas que puedan causar litigiosidad.**
- 4. Reducir la incertidumbre existente en relación con la interpretación de las normas tributarias, haciendo un uso más intenso y eficiente de la facultad reglamentaria y estableciendo mecanismos que permitan obtener certeza sobre el régimen fiscal aplicable al caso concreto.**
- 5. Establecer sistemas alternativos de relación reforzada entre la Administración y las empresas.**
- 6. Establecer mecanismos alternativos para la resolución de los conflictos con la Administración que permitan aumentar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad, tales como el arbitraje, y adecuar las normas procesales para agilizar los procedimientos y establecer con rapidez y eficacia criterios de carácter general.**

- 7. Mejorar los mecanismos de resolución de conflictos derivados de la adopción de posiciones diferentes por las administraciones públicas de diversos países cuando es de aplicación un Convenio para evitar la Doble Imposición y revisar la eficacia y mejorar los instrumentos existentes para dotar a los contribuyentes de mayor seguridad jurídica.**
- 8. Mejorar la regulación de algunas de las facultades de revisión de la Administración y limitarlas en determinadas materias (prescripción, procedimiento sancionador, etc.) para evitar la discrecionalidad.**
- 9. Revisión, sistematización y simplificación de las innumerables obligaciones formales que se imponen a los empresarios/contribuyentes.**
- 10. Modificación del régimen sancionador evitando el automatismo en la imposición de sanciones y asegurando que no tienen trascendencia penal meras diferencias de interpretación.**

## **Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica en el ámbito de la reforma del sistema tributario español**

La calidad de los sistemas tributarios se mide cada vez en mayor medida por el grado de seguridad jurídica que ofrecen. De poco vale aprobar medidas fiscales destinadas a favorecer la actividad productiva y la creación de empleo si su capacidad para generar resultados reales queda reducida debido a la falta de confianza de los operadores económicos respecto de la posterior interpretación y aplicación efectiva de dichas medidas por parte de las autoridades y respecto de su mantenimiento estable en el tiempo.

La seguridad jurídica tiene valor por sí misma al ser elemento central de un Estado de Derecho. Pero en materia tributaria es también clave para el logro de los principios tributarios básicos de competitividad, equidad y suficiencia.

La vinculación de la seguridad jurídica con la competitividad es manifiesta. Las decisiones empresariales de inversión, contratación o financiación, incluyendo la primera y básica (emprender o no una nueva actividad económica), son en su mayor parte decisiones a largo plazo, que tienen muy presente el grado de confianza que el sistema tributario ofrezca. Además, la seguridad jurídica favorece la libre competencia y, por esa vía, la eficaz asignación de recursos.

Los dos estudios más importantes a escala mundial que miden los determinantes de la competitividad de los países son el Informe de competitividad mundial y el Anuario de competitividad mundial, el primero desarrollado por el Foro Económico Mundial (WEF) y el segundo por el Instituto Internacional para el Desarrollo de la Capacidad de Gestión (IMD). En ambos estudios la confianza y estabilidad del sistema jurídico de cada país es uno de los aspectos básicos presente en todos los “pilares” de medición de la competitividad.

La mejora de la seguridad jurídica también sirve a la equidad, porque ayuda a evitar tratamientos discriminatorios o injustificadamente desiguales a personas o empresas en situaciones objetivas asimilables.

En cuanto al principio de suficiencia, a medio y largo plazo la capacidad recaudatoria de un sistema fundado en la seguridad jurídica siempre será mayor - al propiciar la creación de riqueza y el crecimiento de las bases tributarias - que la proporcionada por un sistema poco confiable y volátil.

En este documento, la Fundación Impuestos y Competitividad ha identificado aquellos ámbitos del sistema tributario español a los que la reforma tributaria en curso debiera prestar una especial atención para elevar su calidad desde la óptica de la seguridad jurídica. A continuación se recoge un conjunto de propuestas de manera esquemática.

**1. Armonizar las normas, procedimientos y obligaciones formales existentes en las distintas administraciones y reforzar la obligación de coordinación, minimizando la inseguridad y coste para los contribuyentes derivados de la multiplicidad de administraciones, normas e interpretaciones**

- Armonizar el sistema tributario español (estatal, autonómico y local), evitando desigualdades excesivas entre contribuyentes residentes en diferentes lugares del territorio español y la fragmentación del tratamiento tributario de la actividad económica de una empresa cuando se realiza en varias Comunidades Autónomas (ejemplo: la imposición medioambiental).
- Unificar los procedimientos y obligaciones formales del contribuyente (e.g. modelos tributarios u obligaciones de suministro de información), estableciendo sistemas y procedimientos comunes y coordinados entre administraciones públicas que eviten la actual “maraña” normativa y la proliferación de distintos formalismos de los diferentes ámbitos territoriales, lo que genera inseguridad jurídica y reduce la competitividad de las empresas.

**2. Mejorar el proceso de creación normativa, asegurando la calidad técnica de las leyes tributarias, la participación social en su debate, la irretroactividad de los cambios normativos y el otorgamiento a los contribuyentes de un plazo razonable para el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la nueva normativa**

- Evitar el abuso de la figura del Real Decreto-ley en materia tributaria, restringiendo su utilización y, en caso de ser utilizada, procediendo a su inmediata tramitación parlamentaria como proyecto de ley ordinaria.
- Otorgar al Consejo de Estado tiempo suficiente para poder analizar con reposo las propuestas de cambio normativo, evitando el recurso generalizado a los procedimientos de urgencia en materia tributaria.
- Establecer cauces y fomentar la colaboración social en el proceso de producción normativa:
  - Cuando sea posible, haciendo llegar directamente a los parlamentarios los informes y opiniones de terceros, tales como asociaciones, Colegios o despachos profesionales.
  - Obligando al Gobierno a remitir a los parlamentarios los informes y opiniones recibidos en el proceso de creación normativa.

- Generalizando los procedimientos de audiencia pública en las reformas fiscales significativas.
  - Crear un equipo profesional de asesoramiento al Parlamento en relación con la legislación tributaria, que pueda emitir informes técnicos para los parlamentarios sobre las medidas propuestas por el Gobierno o analizadas por los grupos parlamentarios y sobre el derecho comparado, semejante al “JointCommittee of Taxation” de los EEUU.
  - Dotar de seguridad al contribuyente en relación con los cambios normativos:
    - Reforzar la irretroactividad de los cambios de la ley tributaria (de grado medio a grado mínimo), limitando los eventuales efectos retroactivos a situaciones excepcionales identificadas con toda claridad en la norma.
    - Considerar las “expectativas de derecho” creadas por la normativa anterior al aprobar un cambio legislativo, previendo periodos transitorios de adaptación.
    - Asegurar que los cambios normativos se adoptan con suficiente antelación a su entrada en vigor, de forma que se permita a los contribuyentes establecer los sistemas adecuados para adaptarse a aquellos e incorporar el marco legislativo en su planificación empresarial.
  - Realizar informes de impacto económico de los cambios normativos relevantes, y hacerlos públicos.
- 3. Regular de forma clara y concreta las medidas anti-abuso de la normativa tributaria interna, evitando la aplicación de instituciones jurídicas ajenas al derecho tributario y medidas ambiguas que puedan causar litigiosidad**

- Regular de forma clara y concreta las medidas anti-abuso de la normativa tributaria interna, evitando la aplicación de instituciones jurídicas ajenas al derecho tributario y medidas ambiguas que puedan causar litigiosidad con la Administración a la hora de ser aplicadas.

La interpretación de las cláusulas anti-abuso debe siempre ser restrictiva.

Lo que compromete gravemente la seguridad jurídica y debiera evitarse es la sustitución generalizada de facto de las cláusulas antiabuso por técnicas jurídicas de evitación de engaños contractuales, pensadas para el derecho de las obligaciones y contratos entre particulares y donde reina el principio de la autonomía de la voluntad privada, en contraposición al principio de legalidad y el carácter público y coactivo que rigen y definen a las obligaciones

tributarias.

**4. Reducir la incertidumbre existente en relación con la interpretación de las normas tributarias, haciendo un uso más intenso y eficiente de la facultad reglamentaria y estableciendo mecanismos que permitan obtener certeza sobre el régimen fiscal aplicable al caso concreto**

- Es imprescindible que el Ministerio de Hacienda ejerza eficazmente su función reglamentaria, proporcionando a la Administración y a los contribuyentes criterios claros para la aplicación e interpretación de las normas, asegurando que los criterios tengan carácter público y sean aplicados de forma coordinada por los distintos órganos y funcionarios. Ello supone:
  - Dictar Reglamentos detallados de las leyes de los tributos y normas de desarrollo, que no se limiten a cuestiones de procedimiento, sino que aclaren los preceptos más complejos, con el nivel de detalle necesario para facilitar su comprensión y aplicación, utilizando, cuando fuera necesario, ejemplos prácticos.
  - Aprobar y publicar resoluciones generales que establezcan criterios sobre temas en los que existan discrepancias interpretativas.
  - En cuestiones fácticas que generen abundante litigiosidad, tales como la deducibilidad de ciertos gastos o el grado de afectación a determinadas actividades, establecer reglamentariamente presunciones, permitiendo la prueba en contrario por el contribuyente, (semejantes a las existentes en relación con la deducibilidad del IVA soportado en vehículos o para la no sujeción de las dietas en el IRPF).
  - Reducir los plazos para la contestación de consultas vinculantes, reforzando, cuando sea necesario, los órganos encargados de contestarlas, para asegurar que las consultas tributarias se respondan rápidamente (el plazo actual de seis meses es demasiado largo) y de forma eficiente. Además, al objeto de evitar tratamientos discriminatorios en contra de los contribuyentes, debería ser obligatorio para los Tribunales Económico Administrativos la aplicación del criterio de la Dirección General de Tributos cuando es favorable a los contribuyentes.
  - Incrementar la coordinación entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Dirección General de Tributos.
  - Dar publicidad a todos los informes, instrucciones, acuerdos y respuestas a consultas en la medida en que supongan una interpretación del Derecho o tengan efectos jurídicos (i.e. informes de

la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, todas las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, etc.), aplicando de este modo de forma efectiva la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

- Elaborar y difundir datos periódicos sobre el resultado de los expedientes en que se haya manifestado una diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente.
- Creación de una figura nueva de “acuerdo previo de tributación” (con características parecidas a las “ruling” existentes en otros países y en el País Vasco), de manera que el contribuyente pueda tener certeza respecto de la tributación de una operación o actividad concreta con carácter previo a su realización.

#### **5. Establecer sistemas alternativos de relación reforzada entre la Administración y las empresas**

- Desarrollar y regular sistemas alternativos de relación reforzada entre la Administración y las empresas, que establezcan relaciones fundadas en la confianza mutua y la transparencia recíproca, auténticamente cooperativas y equitativas, siguiendo los criterios de los últimos informes de la OCDE sobre la relación cooperativa.
- Incentivar la participación empresarial en estos sistemas de cooperación, eliminando las comprobaciones de áreas de riesgo reducido y mitigando el régimen sancionador.

#### **6. Establecer mecanismos alternativos para la resolución de los conflictos con la Administración que permitan aumentar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad, tales como el arbitraje, y adecuar las normas procesales para agilizar los procedimientos y establecer con rapidez y eficacia criterios de carácter general**

- Establecer mecanismos de solución alternativa de controversias (arbitraje) inspirados en las prácticas de nuestro entorno (Reino Unido/Portugal).
- Ampliar el ámbito de la revocación, admitiendo tanto la revocación parcial como la revocación de resoluciones económico-administrativas, especialmente como medios para finalizar procesos judiciales contencioso-administrativos que pueden verse afectados por cambios sobrevenidos de normativa, jurisprudencia o criterios administrativos.
- Introducir el carácter opcional de la reclamación económico-administrativa, especialmente respecto de liquidaciones finalizadoras de procedimientos de



inspección, o bien cuando la impugnación se fundamenta en la ilegalidad o inconstitucionalidad de la normativa aplicada por la Administración Tributaria.

- Asegurar el acceso a la casación para poder formar jurisprudencia de todas las cuestiones fiscales controvertidas, superando el actual obstáculo de un umbral cuantitativo muy elevado (600.000 euros la casación ordinaria).
- Introducir la posibilidad de que la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia puedan plantear cuestiones prejudiciales, al menos respecto de leyes de nueva promulgación, ante el Tribunal Supremo, a fin de anticipar la fijación de jurisprudencia.
- Admitir el recurso judicial, a los efectos exclusivos de fijación de criterio, contra las consultas vinculantes de la Administración Tributaria (Dirección General de Tributos).

**7. Mejorar los mecanismos de resolución de conflictos derivados de la adopción de posiciones diferentes por las administraciones públicas de diversos países cuando es de aplicación un Convenio para evitar la Doble Imposición (“CDI”) y revisar la eficacia y mejorar los instrumentos existentes para dotar a los contribuyentes de mayor seguridad jurídica**

- Incluir en todos los nuevos CDIs una cláusula arbitral de resolución de conflictos semejante a la incluida en los nuevos acuerdos con Suiza y los EEUU, y renegociar los CDIs ya existentes para incluirla.
- Regular de manera eficaz los procedimientos de Asistencia Mutua (MAP) y procedimientos amistosos previstos en los CDIs para garantizar su plena eficacia jurídica, asegurando que se tramiten con la suficiente celeridad, e institucionalizando la participación de los interesados en el proceso.
- Los procedimientos amistosos deberían sustanciarse antes de la práctica de liquidaciones administrativas.
- Profundizar en la realización de Acuerdos sobre Precios de Transferencia bilaterales y, cuando sea posible, multilaterales, estableciendo procedimientos adecuados y dotando a los órganos responsables de los medios necesarios.

**8. Mejorar la regulación de algunas de las facultades de revisión de la Administración y limitarlas en determinadas materias (prescripción, procedimiento sancionador, etc.) para evitar la discrecionalidad**

- Limitar expresamente en la ley el alcance de la comprobación de deducciones y bases imponibles negativas pendientes de aplicar procedentes de ejercicios

prescritos, así como de la exigencia de mantenimiento de documentación durante plazos excesivos.

- Reforzar, con base en la doctrina de los actos propios, el carácter vinculante de las conclusiones alcanzadas en una determinada comprobación por los órganos de Inspección.
- Los cambios de criterio en la aplicación de los tributos a un sujeto pasivo, deben operar solamente a partir del momento en que la Administración los manifieste.
- Articular la facultad de revisión del resultado contable otorgado a la Administración a efectos del Impuesto sobre Sociedades (artículo 143 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), de modo que garantice una mayor seguridad jurídica al contribuyente, en coherencia con las conclusiones alcanzadas en los informes de auditoría externos (si procede), y otorgando al contribuyente la posibilidad de solicitar informe al regulador contable (ICAC) en el curso de una actuación inspectora.

#### **9. Revisión, sistematización y simplificación de las innumerables obligaciones formales que se imponen a los empresarios/contribuyentes**

- Existe un exceso de obligaciones formales impuestas a los empresarios/contribuyentes que, en muchos casos, se solapan entre las distintas administraciones y generan costes y riesgos no proporcionados a los objetivos perseguidos, por ello es imprescindible limitarlas a lo estrictamente necesario, simplificar y flexibilizar la forma en que pueden suministrarse los datos, evitar que exista obligación de comunicar la misma información a diversas administraciones territoriales o institucionales o, como mínimo, homogeneizar los formatos de presentación.
- Completar la aprobación de nuevos gravámenes y la implantación de nuevas obligaciones formales con estudios sobre su coste de gestión, tanto para las administraciones como para los obligados tributarios.
- Se debería crear una Comisión para la simplificación formal del sistema tributario.

#### **10. Modificación del régimen sancionador, evitando el automatismo en la imposición de sanciones y asegurando que no tienen trascendencia penal meras diferencias de interpretación**

- Corregir el automatismo en la imposición de sanciones tributarias. No obstante la evolución de las normas que regulan el procedimiento sancionador y la posición de los tribunales, en el ámbito administrativo sigue apreciándose

el carácter automático en la incoación de expedientes sancionadores, ignorándose la eventual culpabilidad del obligado tributario. La sanción debe siempre presuponer la existencia de culpabilidad.

En general, no debe existir sanción si no hay ocultación, de modo que la declaración “veraz y completa” del obligado tributario excluya la responsabilidad.

- Avanzar en la definición del tipo del delito fiscal del artículo 305 del Código Penal para evitar la penalización de las divergencias interpretativas en la calificación fiscal de los negocios jurídicos.

La actual configuración del tipo penal facilita que, en la práctica, una mera divergencia interpretativa (por ejemplo, sobre la calificación jurídica de determinados negocios, sobre la interpretación de la causa negocial o sobre el deslinde entre supuestos de economía de opción, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación), cuyo resultado sobrepase el umbral cuantitativo del delito, pueda dar origen a un procedimiento por delito fiscal. Por ello se estima conveniente introducir en la regulación del delito de defraudación tributaria una norma aclaratoria que evite la penalización de este tipo de supuestos, centrados en meras divergencias interpretativas.