



# Las propuestas previas de tributación en el País Vasco: posible modelo hacia el cumplimiento cooperativo

**Fátima Pablos Mateos**

*Doctora en Derecho. Profesora de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de Extremadura*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

## Extracto

Los nuevos paradigmas en la relación jurídico-tributaria apuntan hacia una posible evolución donde la cooperación entre la Administración tributaria y el contribuyente debe ponerse en valor. En todo ello se vislumbra un entorno de mayor seguridad jurídica propiciado por los acuerdos fiscales que puedan producirse. Si bien, esta idílica transformación en las relaciones entre Administración y contribuyente no está exenta de efectos nocivos como puede ser la aparición de una fiscalidad a la carta, individualista e indisponible para los demás contribuyentes. Ante tales circunstancias, y la búsqueda de nuevos mecanismos que fragüen un proceso aún en construcción, las propuestas previas de tributación que se contemplan en la normativa foral pueden ser un modelo conveniente para su aplicación al resto del Estado en aras de avanzar hacia el cumplimiento cooperativo.

**Palabras clave:** seguridad jurídica; cumplimiento cooperativo; propuestas previas de tributación.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 23-01-2019

**Cómo citar:** Pablos Mateos, F. (2019). Las propuestas previas de tributación en el País Vasco: posible modelo hacia el cumplimiento cooperativo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 51-80.





# The previous proposals for taxation in the Basque Country: possible model toward cooperative compliance

Fátima Pablos Mateos

## Abstract

The new models in the legal-tax relationship point out to a possible evolution where cooperation between tax administration and the taxpayer is enhanced. It is glimpsed a state of legal security from the tax agreements that might arise. However, this idyllic transformation in the relationship between the tax administration and the taxpayer does not lack negative effects such as taxing on demand, individualistic or not being feasible for the rest of the taxpayers. Because of these circumstances and the search for new mechanisms, still under construction, the previous tax proposals included in the Basque tributary administration can be a convenient model to apply to the rest of the Spanish State in order to fulfill a cooperative compliance.

**Keywords:** legal security; cooperative compliance; previous tax proposals.

**Citation:** Pablos Mateos, F. (2019). Las propuestas previas de tributación en el País Vasco: posible modelo hacia el cumplimiento cooperativo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 51-80.





## Sumario

1. Introducción
  2. Aproximación al principio de seguridad jurídica en el ámbito de la aplicación de los tributos
    - 2.1. Breves consideraciones en torno al aspecto subjetivo del principio de seguridad jurídica
    - 2.2. La efectividad del principio de seguridad jurídica
  3. De las relaciones cooperativas al cumplimiento cooperativo mediante las propuestas previas de tributación
    - 3.1. Antecedentes
    - 3.2. Fundamentación jurídica
    - 3.3. Las propuestas previas de tributación en el País Vasco
      - 3.3.1. Régimen jurídico vigente de las PPT
      - 3.3.2. Reflexiones sobre la oportunidad de la regulación de las PPT en la LGT
  4. Reflexiones finales
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

La relación jurídico-tributaria se sustancia, tal y como nos anuncia el artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), mediante la concurrencia de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se ponen de manifiesto con ocasión de la aplicación de los tributos y que se proyectan, como no podía ser de otra forma, en el ámbito subjetivo de la misma, en consecuencia, sobre la Administración tributaria y el particular.

Este conjunto de deberes, obligaciones, derechos y prerrogativas surgen con ocasión de la aplicación de nuestro sistema tributario llamado, al menos principalmente, a la obtención de recursos con los que satisfacer los gastos públicos y a cuyo fin todos estamos llamados a contribuir, tal y como se desprende del artículo 31 de la Constitución (en adelante, CE). Sin embargo, a pesar de este fin primordial que parece aunar esfuerzos en ambos lados de la relación subjetiva, la realidad nos demuestra que en el seno de esas relaciones entre la Administración tributaria y el particular, si atendemos a los conflictos generados, no son especialmente pacíficas<sup>1</sup>. La pugna entre las prerrogativas que amparan a la primera en aras de facilitar el cobro del crédito tributario y los derechos que protegen las actuaciones

---

<sup>1</sup> Según la Memoria del año 2016 del Consejo para la Defensa del Contribuyente el total de las quejas y sugerencias formuladas en dicho año ascendieron a 18.562. Si se desagrega este dato, resulta que el 92,16% corresponden a quejas (un total de 17.107) y, el resto, un 7,84% (1.455) refieren el número de sugerencias recibidas. Además, debe destacarse que, del total de quejas recibidas, 2.745 se producen en el ámbito de la información y asistencia procedentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), 155 de la Dirección General del Catastro y 3 de la Dirección General de Tributos. *Vide.* Ministerio de Hacienda y Función Pública, *Consejo para la Defensa del Contribuyente. Memoria 2016*. Recuperado de <<http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2016.pdf>>, pp. 35 y ss. [consultado el 3 de abril de 2018]. Otros datos interesantes por la información que aportan son los referentes a la interposición de reclamaciones y recursos. Los mencionados datos son los disponibles a cierre del ejercicio 2015 e indican que durante dicho año tuvieron entrada 204.698 reclamaciones, si bien ha de destacarse que dicha cifra es menor que la del año precedente, registrándose con ello una disminución de las reclamaciones del 1,14%. Por lo que se refiere a las de resoluciones, alcanzaron las 195.749, lo que supone un aumento del 3,41% respecto del año 2014. Los datos a los que se hace referencia pueden ser consultados en Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *Memoria 2015. Tribunales económicos-administrativos*. Recuperado de <<http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/Memoria%20TEAC%202015.pdf>>, p. 13 [consultado el 3 de abril de 2018].

del obligado tributario, en cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias, acaban adquiriendo una importancia tal que no permite aseverar de forma rotunda que la relación jurídico-tributaria sea especialmente tranquila.

En este contexto, adquiere gran relevancia el principio de seguridad jurídica. No obstante, a pesar de los esfuerzos por dar cumplimiento al deber de información y asistencia al obligado tributario que, no olvidemos, la Administración tributaria debe cumplir, los mecanismos diseñados en la norma han resultado insuficientes ante un inconmensurable ordenamiento jurídico-tributario que dificulta un entorno favorable a la referida seguridad jurídica. Los efectos que, entre otros, tales circunstancias producen tienen una directa incidencia en la inversión empresarial. No puede olvidarse que la empresa, en general, es especialmente sensible a las cuestiones en torno a la materia tributaria, y ello tiende a intensificarse en situaciones de escasa seguridad jurídica.

Conscientes de la necesidad de ofrecer un marco de seguridad jurídica a las relaciones entre la Administración tributaria y la empresa se ha propiciado un entorno de cooperación en sus relaciones. Sin embargo, tampoco ha sido suficiente. Aunque parece implementada una relación cooperativa entre la Administración tributaria y ciertas empresas, deben darse los pasos hacia el cumplimiento cooperativo, siguiendo las previsiones programadas del Foro de Grandes Empresas, tal y como se impulsa, también, desde la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE).

Partiendo de las consideraciones previas, justifica este trabajo, constituyéndose, además, en objetivo principal del mismo, el análisis del régimen jurídico de las propuestas previas de tributación (en adelante, PPT) que regula la normativa foral del País Vasco. Mecanismo que, no siendo novedoso, pues actualmente como se ha mencionado está vigente en el País Vasco, puede aportar grandes dosis de seguridad jurídica en la aplicación de nuestro sistema tributario. Análisis que atenderá a criterios formales y pragmáticos, sin olvidar sus posibles efectos nocivos. Todo ello en un momento donde los nuevos paradigmas de la relación jurídico-tributaria apuntan hacia la cooperación entre la Administración y el contribuyente.

## **2. Aproximación al principio de seguridad jurídica en el ámbito de la aplicación de los tributos**

La LGT, tal y como puede leerse en su exposición de motivos, «es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes». Aseveración que debe conectarse con los objetivos de la norma, que a la postre enmarcarán las interrelaciones subjetivas en la relación jurídico-tributaria. En este sentido, también en la exposición de motivos de la LGT se indica al respecto que «[...] los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación

administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria».

En consecuencia, ambos extractos de la exposición de motivos de la LGT permiten concluir que las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes deben instrumentalizarse a través de acciones que garanticen el cumplimiento de los objetivos programados, y por ende que doten de seguridad jurídica a la relación jurídico-tributaria.

## 2.1. Breves consideraciones en torno al aspecto subjetivo del principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica<sup>2</sup> se recoge en el apartado tercero del artículo 9 de la CE. Como es sabido, constituye, tal y como se indica en la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001), «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad».

Pero además, cuando el principio de seguridad jurídica es analizado en el contexto de la aplicación de los tributos no puede descartarse que en la relación jurídico-tributaria existe un factor económico que focaliza el interés tanto de la Administración, llamada a ejercer aquellas funciones previstas en la normativa con el fin de obtener el crédito tributario, como del particular, al ocupar la posición de deudor tributario. Esta circunstancia crea un clima de oposición entre ambas partes a pesar de que el fin último que justifica esta relación debiera ser apreciado, al menos potencialmente, como beneficioso para los segundos. Esta pugna es foco de conflictos en la medida en que la Administración tributaria tiene como finalidad última cobrar el crédito tributario mientras en el obligado tributario se personaliza el interés por minimizar la deuda tributaria, y ello a pesar de la finalidad principal perseguida: el sostenimiento de los gastos públicos. Este interés por reducir la carga fiscal puede tradu-

---

<sup>2</sup> Sobre este principio, García Novoa (2000): «Probablemente no exista otro principio jurídico tan habitualmente invocado como la seguridad jurídica. Pero también se podría decir que pocos principios como este se manifiestan con tanta indefinición y con una tan acentuada carencia de contenido propio. Sin embargo, la evidencia de los hechos nos viene a mostrar que es la seguridad jurídica la mayor aspiración del contribuyente en el Derecho tributario de nuestros días. Frente al aparente agotamiento de otros principios (capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad...) nos encontramos ante situaciones en las que una y otra vez se vulnera el derecho a la certeza de los contribuyentes» (p. 19).

cirse en un rechazo a la necesaria contribución que sostiene el gasto público, un rechazo, en definitiva, a la aplicación misma del sistema tributario<sup>3</sup>. De ahí que pueda decirse que la situación de partida no resulta nada esperanzadora.

Por otra parte, con independencia de cualquier consideración en torno a la finalidad perseguida que pueda presumirse en el obligado tributario a la hora de cuantificar la deuda tributaria, ya por él mismo por medio de autoliquidaciones, o por la propia Administración tributaria en los procedimientos iniciados por declaración, lo que a efectos de seguridad jurídica interesa es valorar en qué grado el ordenamiento jurídico-tributario facilita al obligado el actuar con pleno conocimiento acerca de lo que le está permitido, y por tanto puede hacer, y lo que no. Circunstancia que permitirá, igualmente, averiguar el grado de conocimiento sobre la consecuencia jurídica de su acción. En relación con esta cuestión el TC afirmó que la seguridad jurídica puede ser traducida en un sentido amplio como «[...] la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho... (STC 200/1989, de 30 de noviembre –NCJ063449–, STC 136/1991, de 20 de junio –NCJ063762–, STC 165/1999, de 27 de septiembre –NCJ062468–)». Todo ello nos permite sintetizar en un único término, el de previsibilidad<sup>4</sup>, el efecto principal de la aplicabilidad de la seguridad jurídica. En consecuen-

<sup>3</sup> Esta situación de rechazo ha sido puesta de manifiesto por Sánchez García (2018) quien, haciendo especial referencia a la profusión normativa producida en los últimos años, afirma: «De hecho, esa emanación de normas reguladoras o de aplicación del sistema tributario ha sido tan prolífica, variada, diversa, exhaustiva y variable, que genera multitud de rechazos, controversias y polémicas, de toda índole, puesto que afecta principalmente al poder de disposición de los ciudadanos, provocando dudas fundadas en los mismos sobre la supuesta "justicia" que debe inspirar a los poderes públicos a la hora de establecer este sistema tributario y remover los obstáculos que impiden su plenitud.

Tan es así que la idea que fundamentalmente anida en el pensamiento colectivo es que el sistema tributario tiene como objetivo principal e inspirador la obtención de recursos, basado en un mero principio recaudador, que haría alejarlo de la justicia que debe presidirlo» (p. 41). También Lago Montero (2007), entre otras causas, afirma: «A nuestro juicio, habría que comenzar por identificar las *causas últimas, remotas*, pero no menos determinantes, de la litigiosidad que nos ocupa, y que se encuentran, a nuestro entender, en la *tensión intrínseca* entre el deber de contribuir y el derecho a hacerlo de la manera más ventajosa: este es el primer y principal fundamento, a nuestro juicio, de la conflictividad tributaria; causa remota pero cierta a la que se une la *desconfianza* de la ciudadanía en un sistema tributario muy oneroso solo para algunos, y poco neutral en el tratamiento de operaciones análogas, tanto en el plano normativo como en el aplicativo, que conduce a una *conciencia fiscal laxa*» (p. 513).

<sup>4</sup> García Novoa (2000) al tratar la previsibilidad lo hace en los términos siguientes: «La idea de "previsibilidad" es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho. Cuando nos encontramos ante un ordenamiento que impone específicas obligaciones, que por su origen legal se vinculan a determinados presupuestos de hecho –presupuestos que, en cuanto hechos jurídicamente relevantes, son fundamentalmente actos de los particulares– y, cuando, además, esas obligaciones conllevan la prohibición de conductas de incumplimiento, a través de un sistema de sanciones, ese sector del ordenamiento debe prever con la máxima exactitud, tanto los presupuestos de

cia, el ordenamiento jurídico-tributario debe garantizar la capacidad de prever las consecuencias jurídicas de los actos del particular. Y ello, sin duda, tiene una especial relevancia en el ámbito tributario, principalmente en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales.

De esta forma, se destaca una de las dos manifestaciones que conforman el concepto de seguridad jurídica, el aspecto o manifestación subjetiva<sup>5</sup>. De especial importancia en la relación jurídico-tributaria desde la perspectiva del obligado tributario, en la medida en que esta manifestación subjetiva puede asimilarse, tal y como se ha adelantado, con la previsibilidad en relación con los resultados probables derivados de la acción realizada, en suma, a confianza legítima. En este sentido, el TC en su Sentencia 197/1992, de 19 de noviembre (NFJ002160), sobre el principio de seguridad jurídica, indica que es: «[...] certeza de la norma o protección de confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente previsibles [...]»<sup>6</sup>.

El aspecto subjetivo y el aspecto objetivo son inescindibles. De forma tal que el análisis que trate de valorar la seguridad jurídica por los efectos que pueda producir en la conducta del obligado tributario debe analizar previamente la manifestación objetiva del principio, pues será causa de la previsibilidad requerida. Por ello es importante fijar la atención en el proceso de creación de las normas tributarias, en su necesaria publicidad, claridad y estabilidad.

---

hecho como las consecuencias jurídicas que a dichos presupuestos se anuden –obligaciones materiales y formales o sanciones–. De esta forma el ciudadano tendrá conocimiento previo y pormenorizado de las consecuencias de su actuación. Lo fundamental en el análisis constitucional de las normas tributarias de nuestro tiempo es la certeza de la "univocidad de resultados" –*eindeutiges Ergebnis*–, de tal manera que el comportamiento de los aplicadores del Derecho siga una regla objetiva fijada legalmente, regla en tanto condiciona los resultados de la aplicación de la norma, limita la actuación tanto de Administración como de los tribunales» (p. 113).

<sup>5</sup> En el principio de seguridad jurídica se integra una doble manifestación objetiva y subjetiva que configuran el concepto de seguridad jurídica. Sobre esta cuestión García Novoa (2006) afirma: «En cuanto al contenido de la seguridad jurídica, existe una pretensión de configurar una seguridad normativa *objetiva*, que no sea concebida como un mero "deseo" del ciudadano, pero ello no puede suponer ignorar que la seguridad jurídica solo puede entenderse en cuanto referida a cada situación personal, esto es, a través de una visión subjetiva. Así lo ha entendido la doctrina alemana, al definir el contenido material de la seguridad jurídica como exigencia de una *previsibilidad* y *calculabilidad* de los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa de lo más precisa posible de sus derechos y deberes. Tal previsibilidad solo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano. Planteada en esos términos la seguridad jurídica se manifiesta en la idea de protección de la confianza» (p. 28). También Martínez Giner (2015) asevera que «[...] el Tribunal Constitucional ha configurado la seguridad jurídica sobre la base de una doble dimensión: objetiva, en cuanto a certeza del derecho, y subjetiva en cuanto a previsibilidad de los efectos y consecuencias de los actos jurídicos» (p. 3).

<sup>6</sup> En el mismo sentido, indica Martínez Giner (2015): «Centrándonos en el principio de confianza legítima, hay que apuntar que la seguridad jurídica como previsibilidad tiene sentido desde el punto de vista del ánimo subjetivo del contribuyente, lo cual se plasma en la idea de protección de la confianza [...]» (p. 9).



La conexión entre ambos es lo que lleva a definir el principio de seguridad jurídica como principio general donde deben ser reconocibles la exigencia de certeza, la legalidad, jerarquía y publicidad de las normas, la no retroactividad y ausencia de actuaciones arbitrarias. El sumatorio de todos estos elementos, tal como advirtió el TC, es seguridad jurídica que, además, está llamada a «promover, el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad». (STC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–).

## 2.2. La efectividad del principio de seguridad jurídica

Los datos que reporta la realidad no permiten aseverar con rotundidad que nuestro sistema tributario se caracterice por su seguridad jurídica quedando, por tanto, cuestionada. Son varios los parámetros que nos llevan a tal conclusión, y con ello a poder aseverar la pérdida de confianza del contribuyente, a saber: la complejidad, mutabilidad y el ingente número de normas que debe manejar el obligado tributario.

Pero de forma previa, y quizás como paradigma premonitorio, nos hacemos eco de aquellas reflexiones que, analizando los objetivos que la LGT detallaba en su exposición de motivos, ya cuestionaban su escaso pragmatismo. Reflexiones que refieren «objetivos utópicos alejados de la realidad de la reforma»<sup>7</sup> (Sesma Sánchez, 2017, p. 2), una exposición

---

<sup>7</sup> Tal manifestación debe atribuirse a Sesma Sánchez (2017) quien sobre la última reforma de la LGT dice: «Personalmente, aunque no es una valoración aislada y así se viene poniendo de manifiesto en los primeros comentarios y análisis acerca de esta reforma, creo que, o bien la exposición de motivos ha sido redactada por un autor distinto al que ha redactado los artículos reformados o añadidos, o bien hay que señalar críticamente la *hipocresía* de la exposición de motivos que invoca objetivos utópicos muy alejados de la realidad de la reforma. ¿Realmente se puede invocar la seguridad jurídica cuando se legitima la comprobación retroactiva de hechos o situaciones consolidadas hace años permitiendo su recalificación fiscal? ¿O cuando se deja en manos de la Administración, y no de una *lex certa*, la fijación de los criterios administrativos que va a tipificar las conductas sancionables al amparo del mecanismo del conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley? ¿Puede afirmarse en rigor que la reforma contribuye a la estabilidad normativa cuando modifica, no solo normas tributarias, sino textos procesales de la envergadura de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa? ¿O que la solución de una controversia jurisprudencial, como la relativa a la duración del procedimiento inspector, consiste en ampliar sus plazos mínimos de duración en un 50% y modificar, *eufemísticamente*, lo que antes eran supuestos de "dilaciones no imputables a la Administración" por supuestos de "suspensión" –igualmente indeterminados– y cambiar de nombre las "causas de ampliación" por "causas de extensión" de los plazos máximos de duración? ¿Y qué decir de la victoria conseguida en sede jurisprudencial por los obligados tributarios que permitía limitar el devengo de intereses de demora hasta la fecha de la liquidación anulada cuando la Administración "disparaba" por segunda vez y que ha sido rebatida, sin reparo alguno, por la nueva redacción del artículo 150.7 LGT? En fin, creo que, en líneas generales, nos encontramos ante una reforma de la LGT claramente "escorada" hacia los intereses de la Administración tributaria, que han sido y son esencialmente recaudatorios, pero poca relación guardan con los tópicos garantistas que retóricamente se mencionan en su exposición de motivos» (p. 2).

de motivos «llena de tópicos» (Menéndez Moreno, 2014, p. 1)<sup>8</sup> o aseveraciones tales como «el legislador tributario, una vez más, nos da una lección de cómo no debería legislarse en materia tributaria»<sup>9</sup> (López Martínez, 2017, p. 2), afirmaciones todas ellas premonitorias de no poca conflictividad.

Tratando de prescindir de los asertos previos, analizaremos siquiera sumariamente los mecanismos a disposición de la Administración tributaria para garantizar la seguridad jurídica con ocasión de la aplicación de los tributos y con los que dar cumplimiento a su deber de información y asistencia al obligado tributario. No sin antes recordar que el artículo 3 de la LGT prescinde de toda referencia a la seguridad jurídica al enumerar los principios que deben atenderse con ocasión de la aplicación de los tributos, si bien no olvida mencionar que la aplicación del sistema tributario «asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios». Para posteriormente, en el artículo 85 de la LGT establecer que «La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones». Deber que hay que conectar con el tenor del artículo 34.1 a) de la LGT donde se indica que constituyen derechos del contribuyente el ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria. En suma, las actuaciones que se realizan en el ámbito de la información y asistencia al obligado tributario se producen en el marco de las relaciones recíprocas entre el deber de la Administración y los derechos del particular y que tienen como finalidad última, y primordial, garantizar la seguridad jurídica. Seguridad jurídica que alcanza una especial relevancia debido al aumento de la presión fiscal indirecta que soporta el contribuyente a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias y que se vería mitigada con el cumplimiento del deber de información y asistencia que, de otro lado, también podría reducir la litigiosidad.

En aras a dar cumplimiento al mencionado deber de la Administración a prestar información y asistencia, los artículos 85 a 91 de la LGT establecen cinco actuaciones diferentes

---

<sup>8</sup> Aseveración formulada por Menéndez Moreno (2014) quien en relación a la referencia en la exposición de motivos de la LGT sobre seguridad jurídica afirma: «Se alude también, cómo no, al "reforzamiento de la seguridad jurídica", alusión tan reiterada como incumplida por nuestro ordenamiento tributario, y que si cada vez que se dice se hubiera cumplido –o tal vez simplemente no vulnerado– estaríamos ante un ordenamiento "angelical" desde un punto de vista tan relevante como este, que vuelve a ser gravemente agredido, estableciendo por ejemplo, en su disposición final octava, que su entrada en vigor se produce con carácter general "al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado"; cuando es obvio que su extensión y complejidad hacen imposible el cabal conocimiento de su contenido al día siguiente, salvo, claro está, que tengas la tarde libre el día de su publicación» (p. 1).

<sup>9</sup> López Martínez (2017) continúa afirmando «[...] puesto que lejos de incidir en la seguridad jurídica desde una regulación clara y sistemática de los instrumentos que modulan las relaciones jurídicas, nos ofrece una regulación parcial, asistemática y conflictiva de las instituciones modificadas, sin otra finalidad que salir al paso de las interpretaciones de los operadores jurídicos, que no sacralizan, como único principio objeto de protección, el interés recaudatorio de los gestores de nuestra Administración Tributaria» (p. 2).

como mecanismos a través de los cuales se instrumentaliza el deber de información: publicación de normas y doctrina administrativa de mayor trascendencia; comunicaciones y actuaciones de información; consultas tributarias escritas; información sobre la valoración fiscal previa a la transmisión de bienes inmuebles y los acuerdos previos de valoración y, por último, en relación con la asistencia a los obligados, se materializa mediante la realización, por los servicios de ayuda de la Administración tributaria, de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Una primera aproximación a las vías diseñadas por el legislador en aras de la consecución del principio de seguridad jurídica mediante la información y asistencia al obligado tributario pone de manifiesto la escasa intervención del particular quien adopta, en general, una posición pasiva. Ciertamente, en todas ellas el particular es receptor de la actuación administrativa programada para facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria, pero sin ser requerida su intervención.

La primera de ellas está referida a la publicidad de los textos actualizados de las normas tributarias, así como la doctrina administrativa de mayor trascendencia. Por lo que a la publicidad de la normativa tributaria se refiere es un requisito imprescindible en aras de garantizar la seguridad jurídica. Ahora bien, si la publicidad de las normas no presenta, en términos generales<sup>10</sup>, ninguna problemática, no puede llegarse a la misma conclusión cuando se escudriñan las notas que, a día de hoy, caracterizan nuestro ordenamiento jurídico-tributario. La gran profusión de normas en materia tributaria, la falta de claridad o el estar sometidas a continuas modificaciones son los rasgos de las normas tributarias que plantean importantes dificultades a la hora de predicar la seguridad jurídica como aspecto relevante en las mismas.

---

<sup>10</sup> Referimos el hecho de la simple publicación, no puede darse exigibilidad de la norma inédita, sin embargo, no está la publicación de la norma exenta de problemática, tal y como nos lo recuerda Plaza Vázquez (2010) al indicar: «De todas formas, en el TOP absoluto de los despropósitos se halla la noticia recientemente publicada en prensa económica, y luego recogida en medios diversos, sobre el "dizque" "error-errata-metadura de pata" cometido en la publicación de la Ley Catalana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que, según el texto publicado –distinto del aprobado según las fuentes mencionadas– se limitaba sustancialmente la aplicación de beneficios fiscales a las empresas familiares (al excluir completamente –y no en proporción– reducciones y bonificaciones si los activos no estaban mayoritariamente afectos).

No es el caso de la vertiente estrictamente técnico-tributaria o técnico-normativa del asunto. Según lo publicado, lo errado está en vías de corrección, no ha habido afectados que se sepa, y al final ¡aquí no ha pasado nada!

Pero la verdad es que sí ha pasado, y no es la primera ni la segunda, ni la tercera vez..., en que las publicaciones oficiales incluyen ajustes, sutiles matizaciones, una coma por aquí, una palabra por allá..., que desvirtúan cuando no modifican sustancialmente los textos aprobados y publicados en los boletines oficiales de los parlamentos» (p. 2).

Ciertamente, al hacer referencia a la producción normativa en materia tributaria la calificación que, de forma general, se le atribuye es la de excesiva. Las cifras corroboran tal aseveración<sup>11</sup>. Si atendemos al dato de la producción normativa de contenido tributario en el año 2017 las cifras indican que en el ámbito estatal las disposiciones aprobadas fueron 517, lo que supone un incremento del 18,6 % respecto al año 2016, siendo el 2017 el segundo año con menor producción normativa desde 1970. Por lo que se refiere a la producción normativa en el ámbito autonómico supuso la aprobación de 253 normas con rango de ley, un 3,3 % más que en el año 2016. Y finalmente, en lo referente a la producción normativa en la Unión Europea se aprobaron 1.950 actos legislativos, de los cuales 1.105 fueron reglamentos, 32 directivas y 783 decisiones, registrándose en este caso un descenso de un 1,5 % respecto al año precedente<sup>12</sup>.

Estos datos por sí mismos son significativos del grado de seguridad jurídica de nuestro ordenamiento jurídico-tributario en la medida en que dibujan un marco normativo prolijo, en continuo cambio y que, en consecuencia, entre otros efectos, va a generar no poca incertidumbre para los destinatarios de la norma. Incertidumbre que minimiza la previsibilidad deseable en cuanto al conocimiento de las consecuencias jurídicas derivadas de las acciones desarrolladas por el obligado tributario y afecta plenamente a la toma de decisiones, principalmente aquellas de carácter empresarial, especialmente sensibles a la fiscalidad.

A esta aparente incontrolable «riqueza» normativa, debe añadirse la también excesiva complejidad que suele ser inherente de la normativa tributaria. Una complejidad que es consecuencia de la profusión normativa tanto estatal, autonómica y, por supuesto, local, pero también achacable a la técnica normativa<sup>13</sup> y la falta de claridad en la norma. Cuestión a la

<sup>11</sup> Sánchez García (2018): «El dato sobre la producción normativa de los años 1990 y 31 de diciembre de 2016 justifica tal afirmación en la medida que son aprobadas 3.082 disposiciones entre las que se encuentran leyes orgánicas, leyes ordinarias, decretos-leyes, decretos legislativos (estatales y autonómicos), reglamentos y directivas de la Unión Europea y convenios internacionales; más de 8.000 disposiciones reglamentarias, sin contemplar en este dato a las ordenanzas fiscales» (p. 41).

<sup>12</sup> Datos obtenidos a partir del informe «La producción normativa en 2017», *Informes y Estudios*, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE). Recuperado de <[https://contenidos.ceoe.es/CEOE/var/pool/pdf/publications\\_docs-file-461-la-produccion-normativa-en-2017.pdf](https://contenidos.ceoe.es/CEOE/var/pool/pdf/publications_docs-file-461-la-produccion-normativa-en-2017.pdf)> [consultado el 10 de abril de 2018]. Advirtiéndose en dicho informe que en relación con la producción normativa del Estado que «No obstante, 2016 fue un año excepcional, cuya actividad legislativa estuvo condicionada por la existencia de un gobierno en funciones durante buena parte del año». *Ibidem*, p. 6.

<sup>13</sup> La vinculación entre la técnica normativa y la seguridad jurídica queda afectada negativamente debido a que para la primera únicamente se prevén una serie de recomendaciones sin que se contemplen consecuencias jurídicas por incumplimiento. En relación con esta cuestión Rodríguez-Arana Muñoz (2017): «Por tanto, una primera consideración aparece como imprescindible en la materia. Que las reglas que componen la técnica normativa dejen de ser simples y meras recomendaciones técnicas para convertirse en reglas de derecho con fuerza de obligar y cuyo incumplimiento lleve aparejado sanciones jurídicas. Seguramente, a partir de entonces la naturaleza de la técnica normativa adquirirá nuevos contornos y será más fácil vincular la técnica jurídica a las exigencias de la seguridad y certeza jurídica» (p. 3).

que no ha sido ajeno el TC al advertir que la seguridad jurídica implica que «el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa»<sup>14</sup>. Ante este escenario no es difícil adivinar mayores dificultades de interpretación, de aplicación práctica, mayor litigiosidad, mayores costes de aplicación, en suma, mayor inseguridad jurídica.

No obstante, debemos traer a colación el Plan Anual Normativo, del cual encontramos referencia en los artículos 132 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en la disposición final tercera que recoge la modificación de la Ley 50/1997, de 27 de diciembre, del Gobierno, y en el Real Decreto 286/2017, de 24 de marzo, por el que se regulan el Plan de Acción Normativo y el Informe Anual de Evaluación Normativa de la Administración General del Estado y se crea la Junta de Planificación y Evaluación Normativa. El Plan Anual Normativo, tal y como consta en el real decreto mencionado, tiene como objeto «asegurar la congruencia de todas las iniciativas que se tramiten y de evitar sucesivas modificaciones del régimen legal aplicable a un determinado sector o área de actividad en un corto espacio de tiempo».

Sin duda estamos ante una herramienta que favorece a la seguridad jurídica y, por ende, la previsibilidad, toda vez que permitirá conocer con anticipación las normas que serán aprobadas<sup>15</sup> y también permitirá un control *ex post*, que atenderá a criterios pragmáticos. Y así ha sido recogido en el Plan Anual Normativo 2018<sup>16</sup> donde puede leerse: «La exigencia de racionalizar la actividad de producción normativa y mejorar la calidad de nuestras normas es uno de los retos más importantes de nuestra época». Para después añadir: «Se impone, por ello, dar las mayores garantías al proceso normativo, racionalizar la decisión misma de aprobar una norma e incluso evaluar, con posterioridad, la oportunidad de mantener una normativa ya vigente, en función del análisis de los efectos que produce».

<sup>14</sup> Concretamente en la STC 46/1990, de 15 de marzo (NCJ063453), se puede leer: «La exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha producido. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes incluso cuáles sean estas. La vulneración de la seguridad jurídica es patente y debe ser declarada la inconstitucionalidad también por este motivo».

<sup>15</sup> Sin embargo, no podemos dejar de mencionar que se ha previsto y regulado la excepción al cumplimiento del Plan Anual Normativo, nos referimos al contenido del artículo 2.6 del Real Decreto 286/2017 que prevé los supuestos cuya concurrencia permitiría una alteración a las previsiones de producción normativa.

<sup>16</sup> Ministerio de la Presidencia y para las Administraciones Territoriales Vicepresidencia del Gobierno, *Plan Anual Normativo 2018*, p. 5. Recuperado de <[http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2017/refc20171207e\\_2.pdf](http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2017/refc20171207e_2.pdf)> [consultado el 10 de abril de 2018].

Por último, traemos a colación el artículo 133 de la Ley 39/2015 donde se regula la participación de los ciudadanos en el proyecto de elaboración de normas con rango de ley y reglamentos que se sustanciará mediante «una consulta pública, a través del portal web de la Administración competente en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma». Siendo los temas planteados los problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa, la necesidad y oportunidad de su aprobación, los objetivos de la norma y las posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias<sup>17</sup>.

En conclusión, y volviendo al Plan Anual Normativo, el 7 de diciembre de 2017, se aprobó el previsto para el año 2018. El mismo da a conocer que son 287 las normas que serán aprobadas para ese año. Si a ello se uniera una mejora de la calidad normativa, el resultado dejaría su impronta en una mayor seguridad jurídica. Ambas cuestiones incidirían en la segunda acción recogida en el artículo 85.2 b) de la LGT referida a las comunicaciones y actuaciones de información, en la medida en que una normativa más simple y más clara reducirá las dudas en cuanto a su interpretación.

No olvidaremos la publicación de la doctrina administrativa de mayor trascendencia o repercusión. Sin embargo, debe destacarse que a través de la página web del Ministerio de Hacienda puede accederse a las contestaciones de las consultas vinculantes o no. También dispone el Tribunal Administrativo Central (en adelante, TEAC) de una base de datos (DYCTEAC). Circunstancias que refuerzan la seguridad jurídica.

También es de destacar en esta labor de cumplimiento del deber de información, entre otras vías, mediante el programa INFORMA de la AEAT que, aunque con un alcance limitado, permite acceder a los principales criterios de aplicación nuestro sistema tributario.

Debe destacarse igualmente otra medida potestativa para la Administración y limitada en cuanto a su alcance. Nos referimos al contenido del artículo 87.1 de la LGT donde se indica que la Administración tributaria «podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta».

En suma, mecanismos que, además de seguridad jurídica, van a eximir al particular de responsabilidad por infracción tributaria cuando, tal y como se apunta en el artículo 179.2 de la LGT, «haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley».

---

<sup>17</sup> También se prevé en la norma los supuestos en los que podrá prescindirse de los trámites de consulta, audiencia e información pública. Tales excepciones se plantarán respecto a las normas presupuestarias u organizativas de la Administración General del Estado, la Administración autonómica, local o de las organizaciones dependientes o vinculadas a estas, en caso de concurrir razones de interés público que lo justificasen o, finalmente, cuando la propuesta normativa no tenga un impacto significativo en la actividad económica, no imponga obligaciones relevantes a los destinatarios o regule aspectos parciales de una materia.

Por lo que se refiere a las consultas tributarias escritas, son un mecanismo al servicio del obligado tributario que le permite trasladar a la Administración sus dudas sobre la interpretación de la norma tributaria con el fin de que le sean resueltas<sup>18</sup>, sin quedar circunscritas estas consultas a cuestiones concretas. De esta forma, desde una perspectiva subjetiva, la consulta tributaria escrita es un derecho del obligado tributario cuyo ejercicio queda expedida a amplias posibilidades a efectos de su planteamiento. Cuestión que se facilita desde la propia regulación en el artículo 88 de la LGT al indicar que los obligados podrán formular consultas cuya materia sea el régimen jurídico, la clasificación o calificación tributaria «que en cada caso les corresponda», sin concretar limitación alguna en cuanto a su objeto<sup>19</sup>.

No obstante, como mecanismo que coadyuva la seguridad jurídica, son sus efectos jurídicos una de las cuestiones más relevantes, pero también más conflictivas. La regulación sustantiva al respecto establece: «La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante». Por tanto, su eficacia vinculante no es extensible ni al consultante ni a los tribunales<sup>20</sup>,

---

<sup>18</sup> Villaverde Gómez (2013) define la consulta tributaria escrita como «el derecho de cualquier obligado tributario a solicitar por escrito a la Administración tributaria competente que esta le informe, también por escrito, acerca de cuál es la interpretación administrativa de las normas tributarias aplicables a un caso concreto que le afecta, quedando la Administración actuante vinculada respecto de la contestación facilitada» (p. 687).

<sup>19</sup> Aborda la cuestión sobre la amplitud del objeto de las consultas tributarias escritas Adame Martínez (2005) indicando sobre el tema que: «Los obligados tributarios pueden plantear consultas sobre cualquier norma tributaria que les suscite algún tipo de duda, incluso aunque objetivamente sea clara la norma. Esta conclusión se deriva de la amplitud con que está redactado el apartado 1 del artículo 88 de la Ley General Tributaria, que establece que se podrán formular consultas "respecto al régimen, la clasificación o calificación tributaria que en cada caso les correspondan". Por tanto, no se establece en principio ningún tipo de límite por razón de la materia» (p. 25).

<sup>20</sup> Sobre la no extensión de los efectos vinculantes a los tribunales Rovira Ferrer (2017) recuerda que existen dos supuestos en los que una consulta vinculante tendrá incidencia en la actuación de los tribunales. El primero de ellos se produce «si un obligado tributario recurre la falta de aplicación del contenido vinculante de una consulta tributaria estando la Administración obligada a ello (ya sea por haber sido notificada al obligado tributario o por haber probado la identidad entre los hechos y circunstancias del reclamante y los que se incluían en la consulta), caso en el que la actuación del órgano judicial deberá limitarse a valorar si, con base a los artículos 88 y 89 de la LGT, la Administración tenía realmente obligación de seguimiento. Por consiguiente, como se ha señalado respecto a los TEA, su fallo no versará acerca de la interpretación y aplicación de la normativa tributaria sustantiva que debía proceder ante una determinada situación de hecho, sino en valorar únicamente si operaban en la misma los efectos vinculantes de la consulta (es decir, limitándose a declarar la inobservancia o no del artículo 89 de la LGT, incluso aunque estime correcta la interpretación dada por la Administración en caso de vulneración del mencionado artículo)». Y en relación con el segundo afirma: «las contestaciones a las consultas vinculantes tendrán incidencia en la actuación de los órganos judiciales si lo que se recurre es justamente el criterio aplicado por la Administración a consecuencia de su obligación de seguimiento, es decir, si el obligado tributario quiere cuestionar el criterio manifestado en una contestación a una consulta acogiendo, como se ha visto, a la impugnación posterior de los actos que se dicten en su aplicación» (pp. 17-18).

circunstancia esta última que ha suscitado, en ocasiones, efectos contrarios a los buscados, es decir, ha provocado justamente situaciones de inseguridad jurídica<sup>21</sup>.

El resto de medidas en pro a la información y asistencia son la información sobre la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles o los acuerdos previos de valoración, donde puede decirse que se da un paso más por parte de la Administración en la medida en que su actuación incide de forma directa en la cuantificación de la deuda tributaria.

La contribución de todas las medidas señaladas a la seguridad jurídica del contribuyente, a pesar de la conflictividad que pueda predicarse de alguna de ellas, es innegable al facilitar la aplicación de la norma tributaria. Ahora bien, no podemos olvidar que la obligación tributaria principal consiste en el pago de la cuota tributaria. De forma tal que, tras identificar la norma, desentrañar su sentido y concretar dónde subsumir el hecho, acto o negocio realizado, en aquellos supuestos de autoliquidación es necesario cuantificar la cuota tributaria. Dejando, en cierto modo, esta, podríamos decir, segunda pero importantísima fase, en manos exclusivamente del obligado tributario. La carga fiscal indirecta previa al cumplimiento esperado del obligado tributario, en tanto obligación formal y material, queda, en términos generales, bajo su responsabilidad. Por lo que podría afirmarse que en la relación jurídico-tributaria parece que la Administración se desmarque.

Esta aseveración debe ser matizada, matizada no revocada, al tratar la asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias o en la configuración de borradores, en la medida en que la Administración no queda vinculada por tal actuación. Y así consta en el apartado cuarto del artículo 77 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, donde se indica que: «las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad».

---

<sup>21</sup> Situación que se ha hecho patente con las antagónicas posiciones entre la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y el TEAC, entre otras, a la hora de abordar la deducibilidad de los intereses de demora en el impuesto sobre sociedades derivados de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria derivados de procedimientos de comprobación y que obligó que la AEAT emitiera un informe en el que aclarar cómo proceder ante un mismo supuesto con dos pronunciamientos vinculantes para la AEAT el procedente de la DGT y el del TEAC. *Vide.* <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Criterios\\_generales/Informe\\_IS\\_deducibilidad\\_intereses\\_demora.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Informe_IS_deducibilidad_intereses_demora.pdf)>.



### 3. De las relaciones cooperativas al cumplimiento cooperativo mediante las propuestas previas de tributación

En las páginas precedentes se ha puesto de manifiesto una realidad en torno a las notas caracterizadoras de nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Su complejidad, mutabilidad o el ingente número de normas dificultan la efectiva realización del principio de seguridad jurídica. Ahora bien, tampoco puede negarse el esfuerzo desplegado desde la Administración para dar debido cumplimiento a sus deberes de información y asistencia al obligado tributario.

Teleológicamente, dar a conocer las novedades acordadas en materia tributaria, las normas aprobadas, las respuestas de las consultas tributarias o los criterios que en determinados asuntos van a ser adoptados, sin olvidar, la posibilidad de plantear consultas tributarias escritas, los acuerdos previos de valoración o los servicios de ayuda para la presentación de autoliquidaciones son un importante aporte a la seguridad jurídica del contribuyente. Ahora bien, cabe preguntarse *¿son suficientes?*; *¿queda descartada cualquier duda sobre las consecuencias jurídicas por aplicación de nuestro sistema tributario?*; *¿se ha conseguido que la norma tributaria aporte el grado de seguridad jurídica deseable?* Indudablemente, no podemos dar una respuesta afirmativa si atendemos las reivindicaciones que desde ciertos sectores han puesto de manifiesto que deben adoptarse nuevas medidas en aras a impulsar la seguridad jurídica.

Potenciar que la relación jurídico-tributaria se desarrolle en un marco de confianza y cooperación<sup>22</sup> que coadyuve a la seguridad jurídica tiene una especial relevancia para los contribuyentes en general y, de forma particular, para las empresas.

La cuestión es dilucidar hasta dónde estas fórmulas de cooperación van a propiciar un marco de actuación con mayor seguridad jurídica, principal objetivo perseguido, sin que ello suponga la concreción de los términos en los que llevar a cabo prácticas de elusión fiscal, sin olvidar la competencia fiscal, que, además, contarían con la anuencia de la propia Administración.

#### 3.1. Antecedentes

Las fórmulas cooperativas a las que hemos hecho referencia deben propiciar una mayor seguridad jurídica, tal y como hemos anunciado como principal objetivo, pero sin olvidar que deben acoger un fin teleológico claro: el cumplimiento de las obligaciones formales y

---

<sup>22</sup> Esta relación cooperativa, basada en la confianza y la cooperación, denominada «*Enhanced Relationship*» en inglés, fue analizada en el Foro de Administración Tributaria (en adelante, FAT) en el año 2008. En ese año se publicó «Un estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales» en el que se animaba a las Administraciones tributarias a mantener relaciones de mayor cooperación con las grandes empresas sustentadas en la confianza y la cooperación.

materiales del contribuyente. Por lo que no deben separarse del fin primordial del propio sistema tributario. Es lo que desde la OCDE se ha denominado «cumplimiento cooperativo» o *co-operative compliance*<sup>23</sup> y que fijan su objetivo en el efectivo cumplimiento con las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

En el marco de dichas relaciones los beneficios para la Administración tributaria y el contribuyente son múltiples. Pueden sintetizarse de la forma siguiente: una relación cooperativa pone de manifiesto una relación con la empresa basada en la confianza, entendimiento mutuo, apertura y transparencia, mayor entendimiento del negocio empresarial, gerencia de riesgos, certeza inmediata, reducción de la presión fiscal indirecta, mayor calidad en la información, uso eficiente de los recursos y mayor confianza en el sistema y juego limpio por parte de las Administraciones tributarias y por parte de las empresas (OCDE, 2013, p. 39).

En España, siguiendo la senda marcada por las propuestas de cumplimiento cooperativo, pueden apreciarse la adopción de dos fórmulas diferentes.

La primera de ellas, en el ámbito normativo, fue incorporada a la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concretamente con la modificación del artículo 92.2 de la LGT. Reforma que refuerza la figura del asesor fiscal en el marco de la colaboración social. Y lo hace añadiendo al citado artículo lo siguiente: «y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal» al referir que la colaboración social podrá instrumentalizarse mediante acuerdos con la Administración tributaria.

Y la segunda, fuera del ámbito normativo, se lleva a cabo mediante la creación del Foro de Grandes Empresas. Siendo sobre esta última en la que centraremos nuestro estudio. Según la nota informativa de la AEAT de 6 de julio de 2009 el Foro de Grandes Empresas es «un órgano de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración tributaria del Estado, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario». En el seno del mencionado Foro se adopta el Código de buenas prácticas tributarias cuyo objetivo es «promover una relación recíprocamente cooperativa» entre la AEAT y las empresas que suscriban dicho Código<sup>24</sup>. Además, esta relación estará «basada en los principios de transparencia y con-

<sup>23</sup> El término cumplimiento cooperativo responde a un cambio en relación con la terminología adoptada anteriormente por la FAT. Se justifica por parte de la OCDE al afirmar que: «Este cambio deja claro que el enfoque se basa en la cooperación con el propósito de garantizar el cumplimiento, es decir, que el contribuyente pague los impuestos debidos en su debido momento». OCDE (2013, p. 15).

<sup>24</sup> El número de empresas adheridas al Código de buenas prácticas tributarias asciende a 142 a fecha de 29 de enero de 2019.

fianza mutua, que debe dar lugar, por tanto, a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes, todo lo cual aumentará la eficacia de los controles de la Administración tributaria y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas estas empresas y la litigiosidad que surge entre ambas». Recogiéndose un catálogo de buenas prácticas fiscales, que se engloban en tres grandes apartados, cuales son, el primero de ellos, transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial; el segundo, transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria y, finalmente, el tercero, la reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.

Esta predisposición de las partes integrantes de la relación jurídico-tributaria se ve reforzada por lo dispuesto en algunos artículos del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Destacamos el artículo 529 ter que bajo el título de facultades indelegables atribuye al consejo de administración, entre otras, «La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control», «La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o características especiales, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general» y «La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad». De esta forma se establece para el consejo de administración la obligación de asumir la responsabilidad fiscal de la entidad. Lo que puede contribuir de forma decidida a un ambiente cooperativo entre Administración y, al menos, esta tipología de sociedad.

No obstante, debemos recordar que en la nota informativa de la AEAT se advierte que la implementación definitiva de la relación cooperativa entre la Administración tributaria y las empresas se desarrollará en dos fases. La primera es la creación de un foro de discusión, que se debe dar por cumplido con el nacimiento del Foro de Grandes Empresas, y la elaboración del Código de buenas prácticas tributarias. Pero además se recoge una segunda fase que ponga en marcha mecanismos a través de los cuales instrumentalizar lo recogido en el Código. Concretamente, en relación con la segunda fase se dispone: «En un momento posterior, la posible implantación de un marco especial a través del cual la Administración proporcionaría, en los plazos acordes con las necesidades de las empresas, un criterio sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones a cambio de una total transparencia sobre las mismas, siempre que las empresas que voluntariamente se acojan a ese marco especial ofrezcan cuanta información sea necesaria para que la Administración pueda fijar su criterio».

Es precisamente esta apuesta por incentivar la consolidación de la relación cooperativa hacia el cumplimiento cooperativo lo que hace necesario reflexionar sobre mecanismos que permitan tal hecho. Y donde adquieren protagonismo por su aporte a la seguridad jurídica en la aplicación de los tributos la figura de las PPT. Sobre las mismas, podría decirse que existió un conato de implementación del que queda constancia en el acta de la reunión

del Pleno del Foro de Grandes Empresas celebrada el día 29 de octubre de 2013<sup>25</sup> al referir que en relación con el conocimiento previo de los criterios administrativos en la aplicación de los tributos pudiera plantearse una consulta «sobre el criterio aplicable a unos hechos concretos y la necesidad de que estos órganos se pronuncien. De forma que las empresas podrán plantear sus dudas a la Agencia Tributaria mediante un informe en el que expondrán el criterio que entiende aplicable. La Agencia Tributaria emitirá un informe mediante el instrumento jurídicamente más adecuado en función de la materia que se plantee y a través de los órganos competentes en el plazo de 3 meses. No obstante, cuando el número, complejidad y naturaleza de las cuestiones planteadas no permita a la Agencia Tributaria atender en el citado plazo alguna solicitud, se entenderá que la Agencia no ha analizado ni ha formulado criterio alguno sobre la cuestión planteada»<sup>26</sup>.

### 3.2. Fundamentación jurídica

Dar un paso más en la implementación de mecanismos tendentes a instrumentalizar los nuevos paradigmas en las relaciones jurídico-tributarias no es una reivindicación nueva. La cuestión principal es determinar si es posible su adopción en el orden jurídico-tributario.

Una primera aproximación en el análisis de la incorporación del cumplimiento cooperativo en el ordenamiento jurídico-tributario requiere de un estudio que atienda a criterios jurídico-formales, sin olvidar otros de carácter pragmático que avalen los beneficios de su incorporación o evidencien lo nocivo que pudiera resultar. Así como la fórmula exacta para su instrumentalización sobre la que adquieren especial trascendencia los acuerdos o pactos fiscales o *tax rulings*<sup>27</sup>.

La regulación del régimen jurídico de acuerdos o pactos fiscales queda avalada por la aplicación supletoria de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Concretamente por aplicación de lo dispuesto

<sup>25</sup> El acta puede consultarse en: <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Acta\\_Pleno\\_FGE\\_29\\_10\\_2013.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Acta_Pleno_FGE_29_10_2013.pdf)>.

<sup>26</sup> Sanz Gómez (2013) se refiere a esta posibilidad como «mecanismo informal de consulta» y sobre sus efectos afirma lo siguiente: «Si se trata de mecanismos informales, los efectos de la actividad administrativa serán limitados, puesto que no creará derechos subjetivos en el contribuyente» (p. 40).

<sup>27</sup> No existe unanimidad a la hora de confeccionar una conceptualización de *tax rulings*. La OCDE define *ruling* como «cualquier consejo, información o compromiso proporcionado por una autoridad tributaria a un contribuyente o grupo de contribuyentes específicos con respecto a su situación tributaria y en el que tienen derecho a confiar». Definición que aparece recogida en el Informe *Consolidated Application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes*, <<http://www.oecd.org/ctp/harmonful/30901132.pdf>> [consultado el 21 de abril de 2018], p. 47.

en su disposición adicional primera al indicar que las actuaciones y los procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa se regirán por su normativa específica y de forma supletoria por lo regulado en la Ley 39/2015. Y, en consecuencia, al prever la Ley 39/2015 la terminación convencional del procedimiento administrativo en su artículo 86 nada debe impedir extrapolar la terminación convencional al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Dos cuestiones deben matizar tales aseveraciones. La primera que no es la terminación convencional una materia ajena a los procedimientos de aplicación de los tributos. Exactamente, el artículo 155 de la LGT regula una terminación convencional del procedimiento de inspección mediante la suscripción de actas con acuerdo que sustancian una concurrencia de voluntades entre la Administración tributaria y el obligado tributario a fin de evitar una posible litigiosidad y asegurar el cobro del crédito tributario<sup>28</sup>. Pero en este caso existe una previsión legal que habilita de forma expresa tal forma de terminación del procedimiento. En consecuencia, la LGT prevé y regula tal posibilidad. Regulación que, además, debe entenderse preceptiva para que las terminaciones convencionales, acuerdos o pactos fiscales alcancen virtualidad en el ámbito tributario<sup>29</sup>. En conclusión, la incorporación en la práctica tributaria de la aplicación de los tributos de la terminación convencional requiere una expresa regulación del régimen jurídico que contemple los aspectos orgánicos, funcionales y procedimentales que requiera.

Y la segunda que, de conformidad a lo indicado en el artículo 87 de la Ley 39/2015, los acuerdos podrán ser formalizados siempre y cuando estos «no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado». Extrapolando estas exigencias al orden jurídico-tributario podrían traducirse, como no podía ser de otra manera, en una actuación que debe atender al cumplimiento de los intereses generales y con sometimiento a la ley y al derecho. Lo que por ende debería conllevar una adecuación absoluta de la misma, en aras de dar al cumplimiento a los principios de justicia material establecidos en el artículo 31 de la CE, al principio de indisponibilidad del crédito tributario, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, asegurándose así la Administración eliminar la posible litigiosidad que pueda plantearse y asegurar el cobro del crédito tributario y, con ello, cumplir la finalidad principal del sistema tributario: el sostenimiento de los gastos públicos.

Un acuerdo concebido bajo el respeto de estos términos no debería plantear dudas de aplicabilidad en nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Fijadas las condiciones formales

---

<sup>28</sup> Sobre la incorporación de las actas con acuerdo a la LGT, González-Cuéllar Serrano (2007): «responde al convencimiento cada vez más extendido de la necesidad de atajar el creciente alejamiento y el aumento de conflictividad entre la Administración y el contribuyente» (p. 463).

<sup>29</sup> En el mismo sentido *vide*. Merino Jara (2011, pp. 229-230).

y preceptivas del pacto también quedarían minimizados los efectos nocivos que el mismo pudiera esconder.

### 3.3. Las propuestas previas de tributación en el País Vasco

La disposición adicional primera de la CE determina el respeto a los derechos históricos del País Vasco. Tal reconocimiento es el origen de la singularidad que presenta el régimen de financiación de la mencionada comunidad autónoma (en adelante CC. AA.), cuya actualización, tal y como se desprende de la disposición indicada, debía producirse en el marco de la CE y del Estatuto de Autonomía.

El hecho diferenciador del régimen de financiación en el País Vasco, junto a Navarra, se sustancia mediante el reconocimiento de la potestad para mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. De tal forma que estas CC. AA. podrán regular su propio régimen tributario y ostentar las facultades precisas para la aplicación de los tributos, tal y como se reconoce, en el caso particular del País Vasco, en el artículo 40 de su Estatuto de Autonomía y en el artículo 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En suma, es referencia obligada para el conocimiento de los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario en los territorios históricos el análisis de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

#### 3.3.1. Régimen jurídico vigente de las PPT

El artículo 84 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia y los artículos 82 de las Normas Forales Generales Tributarias de Gipuzkoa y Álava recogen los procedimientos de vinculación administrativa donde se establece que: «Los obligados tributarios podrán solicitar que, con anterioridad a la realización del hecho imponible o a la conclusión del periodo voluntario de declaración, la Administración tributaria se pronuncie de manera vinculante respecto a las consecuencias tributarias que para los citados obligados se deriven de la realización de determinados hechos, actos o negocios jurídicos o de la realización de determinadas operaciones». Tal previsión se sustanciará mediante diferentes procedimientos tales como las consultas tributarias escritas, información de carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, acuerdos previos de valoración y, por último, una posibilidad inédita respecto de las CC. AA. de régimen común, las PPT.

Destacar primeramente que en lo que se refiere a la regulación de las PPT en las tres provincias vascas es prácticamente coincidente, a excepción, por ejemplo, entre otros, del

plazo para resolver. Los aspectos procedimentales son contenidos para el caso de Vizcaya<sup>30</sup> en el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión; el Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria que regula el procedimiento en Guipúzcoa y, finalmente, el Decreto Foral 80/2005, del Consejo de Diputados, de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación y a la declaración de cláusula antielusión en Álava.

La primera cuestión sobre las PPT que debe destacarse tiene que ver con su naturaleza. Es principal destacar su carácter vinculante y no olvidar, como otras características propias, su especificidad, precedencia o carácter declarativo<sup>31</sup>.

Por lo que se refiere a su finalidad, debe mencionarse que el propósito de las mismas es la búsqueda de una respuesta vinculante no ya sobre cómo interpretar la norma tributaria que sea de aplicación sino con el fin de «someter al conocimiento de la Administración tributaria propuestas previas de determinación de la tributación correspondiente a determinadas operaciones de especial trascendencia o complejidad». La especial importancia de este mecanismo es que debe entenderse como «un supuesto de cuantificación anticipada de la deuda tributaria» (Merino Jara, 2017, p. 3). Lo que sin dudas va a reportar una mayor dosis de seguridad jurídica al contribuyente y una oportunidad para minimizar la litigiosidad<sup>32</sup>. Sin olvidar que su uso queda limitado a operaciones concretas que presentan los rasgos indicados de especial trascendencia o complejidad, sin poder generalizarse su empleo indiscriminado.

En suma, las PPT representan una decidida apuesta por la seguridad jurídica, y por ende en pro a los derechos del contribuyente, en la medida en que el obligado tributario puede plantear una determinada fórmula de tributación para determinados supuestos, los que previsiblemente van a presentar una mayor incertidumbre sobre sus consecuencias jurídicas, cuya aceptación por parte de la Administración tributaria resultará vinculante para la misma y, en consecuencia, de esta forma quedan anulados los posibles conflictos posteriores.

<sup>30</sup> Las PPT pueden presentarse de forma telemática tal y como se prevé en la Orden Foral 2780/2009, de 4 de noviembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de propuestas previas de tributación.

<sup>31</sup> Las PPT han sido definidas por Merino Jara (2011) como «una manifestación de los denominados acuerdos fiscales en la medida en que suponen una conjunción de voluntades de la administración y el contribuyente de naturaleza declarativa que precisan una situación jurídica indeterminada futura» (p. 221).

<sup>32</sup> En palabras de Merino Jara (2017), «La prevención de situaciones de riesgo, el aumento de la seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad están en el origen de las propuestas previas de tributación contempladas en el País Vasco» (p. 9).

En relación con el ámbito subjetivo hay que decir que no es excluyente, en la medida en que la normativa reguladora precisa que están legitimados para su presentación los obligados tributarios sin otra consideración. Por tanto, queda expedito este mecanismo tanto a personas físicas como jurídicas que actuarán en el procedimiento por sí mismos o por medio de representante, en cuyo caso deberá acreditarse la representación en el momento de presentarse la solicitud.

Ahora bien, si ninguna mención especial requiere el ámbito subjetivo no puede aseverarse tal cosa al tratar el ámbito objetivo de las PPT. En este caso sí queda limitado en cuanto a su contenido. De forma tal que la cuestión sobre la que verse la PPT debe referirse a «operaciones de especial trascendencia o complejidad», resultando que las solicitudes podrán versar sobre las cuestiones siguientes:

- Operaciones de reestructuración empresarial, entendiendo por tales las definidas a efectos del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores del impuesto sobre sociedades, o similares, así como la configuración de grupos fiscales.
- Operaciones de reorganización de patrimonios de personas físicas.
- Operaciones en las que se encuentren implicadas otras Administraciones tributarias o que tengan una dimensión internacional.
- Proyectos de inversión correspondientes a personas físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales o a entidades. Advirtiéndose que el importe de las inversiones debe superar la cantidad de 450.000 euros tanto en la regulación dada en Vizcaya como en Guipúzcoa, no refiriéndose límite alguno en Álava.
- Operaciones que generen derecho a la aplicación de deducciones o bonificaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades o el impuesto sobre la renta de no residentes. Al igual que el caso anterior tanto en Vizcaya como en Guipúzcoa se exige que el importe de la deducción o bonificación sea superior a 250.000 euros.
- Por último, también pueden motivar su presentación las operaciones o negocios jurídicos cuyo importe supere la cantidad de 600.000 euros, límite cuantitativo que, como en los dos casos anteriores, no es exigido en Álava.

Ahora bien, no representa este listado un elenco cerrado, pues la normativa reguladora prevé la posibilidad de presentar una solicitud de PPT en casos distintos a los detallados. Para esos casos diferentes a los expuestos se requiere previa autorización del órgano competente que verificará la oportunidad de la propuesta en función a la especial trascendencia o complejidad de la operación. A lo que la normativa de Vizcaya y Guipúzcoa añaden que se tendrá en consideración a los efectos de ser autorizada tal solicitud «la estructura



y dimensiones económicas del obligado tributario y a la trascendencia que la operación planteada pueda tener en el importe de sus obligaciones tributarias». En todas las regulaciones se especifica el hecho de no proceder recurso o reclamación de ningún tipo contra una resolución desestimatoria.

Como medida que podríamos calificar como preventiva, la solicitud debe presentarse con anterioridad a la realización del hecho imponible. Ahora bien, cuando estamos ante tributos de carácter periódico, las PPT deben presentarse de forma previa a la finalización del periodo impositivo en el que deba aplicarse el contenido de las propuestas. Archivándose todas las solicitudes presentadas fuera del plazo señalado.

La solicitud, presentada en plazo, deberá dirigirse en el caso de Vizcaya a la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica de la Dirección General de Hacienda. Sin embargo, en Guipúzcoa se determina en el decreto foral que se presentará ante la Dirección General de Hacienda del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas. Finalmente, en el caso de Álava simplemente se indica que se presentarán ante la Administración tributaria.

Además de los datos identificativos del obligado tributario y, en su caso, del representante, la solicitud deberá ir acompañada por una serie de documentos que a continuación detallamos<sup>33</sup>:

- Los antecedentes y las circunstancias del caso, que permitan comprender las razones, las consecuencias y resultado de la operación.
- Descripción exhaustiva de todos los elementos que puedan influir en la determinación de la deuda tributaria correspondiente a la operación o a la combinación de operaciones.
- La cuantificación concreta de la incidencia en la deuda tributaria de la operación de que se trate o, cuando no consten suficientemente en el momento de presentación de la propuesta, los criterios que determinen establecer dicha incidencia.
- Los conceptos tributarios y periodos impositivos afectados por la operación respecto a la que se presenta la propuesta previa de tributación, así como la incidencia que en cada uno de ellos tenga la misma.
- Los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

<sup>33</sup> La regulación no es idéntica en las tres provincias vascas. Apuntamos, en relación con los documentos que deben acompañar a la solicitud, lo contenido en la normativa de Guipúzcoa.

Vizcaya y Álava prevén que en el caso de que la PPT o la resolución sobre la misma deba ser objeto de intercambio de información con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en virtud de un instrumento de asistencia mutua, se declarará dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la Administración tributaria competente para la resolución del procedimiento y se consignarán, además, los datos siguientes:

- Identificación del grupo mercantil o fiscal al que pertenece, en su caso, la entidad que presenta la PPT, incluyendo los números de identificación fiscal o códigos equivalentes, en su caso, de todas las entidades no residentes afectadas.
- Descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones desarrolladas o a desarrollar. En cualquier caso, dicha descripción se realizará con pleno respeto a la regulación del secreto comercial, industrial o profesional y al interés público.
- Estados que pudieran verse afectados por la transacción u operación objeto de la propuesta.
- Personas residentes en otros Estados que pudieran verse afectadas por la resolución del procedimiento.
- Otros datos que fueran exigibles por la normativa de asistencia mutua aplicable.

También Guipúzcoa señala que en el caso de que la PPT pueda verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza, dicha circunstancia se declarará de forma expresa, sin perjuicio de poder ser apreciada de oficio por parte del órgano competente para resolver, requiriéndose idéntica documentación que la señalada anteriormente.

La normativa establece que en el supuesto de que la solicitud no reuniera los requisitos señalados en la normativa, se requerirá a la persona interesada con el fin de que en un plazo de diez días subsane la falta o aporte los documentos preceptivos. En el caso de no hacerlo se archivará sin más trámite su solicitud.

Por lo que se refiere a la tramitación de la propuesta, la normativa reguladora dispone que iniciada esta fase del procedimiento puede instarse al obligado tributario a presentar la documentación que el órgano competente para resolver estime necesaria a fin de adoptar la correspondiente resolución.

Una vez elaborada la propuesta de resolución será elevada a la Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Vizcaya o, en su caso, a la Comisión Consultiva Tributaria de Guipúzcoa, salvo que con anterioridad se hubieran resuelto supuestos esencialmente similares o que los criterios interpretativos no planteen cuestiones novedosas. Las

mencionadas Comisiones determinarán, con carácter vinculante, si confirman la propuesta elaborada o si, por el contrario, la rechaza. En este último supuesto, la devolverá al órgano competente acompañada de los fundamentos básicos de la proposición adoptada, para su reelaboración con base en estos fundamentos. No prevé esta remisión la normativa de Álava.

Por lo que a la resolución se refiere, dictada por el órgano competente deberá ser motivada y producirse en un plazo de seis meses, salvo en el caso de Álava que se reduce a la mitad, es decir, tres meses. Resolución que no podrá ser objeto de recurso o reclamación, sin perjuicio de poder plantearlos contra el acto administrativo que posteriormente se dicte. Hay que añadir que la falta de aprobación en el plazo previsto no implicará aceptación de los criterios ni la cuantificación que se exprese en la propuesta.

Por último, la normativa hace referencia al archivo de las PPT. Así, establece que serán archivadas las formuladas respecto a hechos imposables u obligaciones tributarias sobre las que no tenga competencias la Administración tributaria correspondiente (no se contempla tal causa de archivo en la normativa de Álava), las que se formulen por personas no legitimadas, tal como ya se ha indicado también se archivarán aquellas que no subsanen sus defectos en el plazo de diez días desde el requerimiento realizado a tal efecto y las que se presenten fuera de los plazos establecidos en la normativa. La decisión sobre el archivo será debidamente notificado al obligado tributario quien no podrá interponer recurso o reclamación.

### 3.3.2. Reflexiones sobre la oportunidad de la regulación de las PPT en la LGT

Si en un momento anterior de este trabajo hicimos referencia al apartado primero del artículo 17 de la LGT donde se establece qué debe entenderse por relación jurídico-tributaria, tras la exposición realizada debemos centrar la atención, de forma especial, en el apartado segundo del mencionado artículo donde se puede leer que: «De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración [...]». El literal de este apartado, que da forma a la relación jurídico-tributaria, no evoca imposición sino ecuanimidad y, de esta forma, refuerza la idea de cooperación.

No obstante, este ánimo cooperativo que parece contemplar el legislador no debe ensombrecer la finalidad principal del sistema tributario cual es el sostenimiento del gasto público. De forma tal que todo lo dicho debe enmarcarse en la necesidad de que la Administración haga efectivo el crédito tributario y el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias. En suma, que la cooperación como nuevo paradigma en la relación jurídico-tributaria debe ser un medio para favorecer el cumplimiento del obligado tributario con el sustento de la Administración, lo que reportará una mayor seguridad jurídica y una minoración en

los costes fiscales indirectos para el contribuyente, sin olvidar la mejora en la eficiencia y eficacia de la gestión administrativa.

Es en este contexto en el que conviene cuestionar la validez de las PPT como instrumento eficaz hacia el cumplimiento cooperativo. Por ello, atendiendo a criterios jurídico-formales nada parece impedir la incorporación de su regulación en la LGT. Y la misma valoración debe otorgarse al atender a criterios pragmáticos y cuyos principales efectos han sido ya mencionados. No obstante, no puede prescindirse de otras valoraciones que afectan al principio de igualdad o legalidad y donde se plantean los mayores riesgos sobre su implementación.

Por lo que se refiere al principio de igualdad las dudas surgen al encontrarnos ante un mecanismo que tiene, entre otras, como nota caracterizadora la especificidad. En un supuesto de adopción del mecanismo en la LGT podría plantearse mantener el ámbito objetivo que actualmente se regula en las provincias vascas, dando cabida a más contribuyentes, sin necesidad de que se redujera a las empresas integrantes del Foro de Grandes Empresas. Con independencia de la determinación de un ámbito subjetivo más o menos extenso lo que es claro es que no es un mecanismo de carácter general al que van a acceder todos los contribuyentes. De forma que esta selección, podríamos denominar indirecta, puede plantear dudas sobre el principio de igualdad.

Dos son las cuestiones que deben ponerse de manifiesto en relación con esta desagregación subjetiva. En primer lugar, debe partirse de la siguiente circunstancia: el cumplimiento cooperativo tiene como principal objetivo facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En consecuencia, no puede suponer el empleo de las PPT como vía para evitar dar cumplimiento al artículo 31.1 de la CE. En segundo lugar, si bien es cierto que la diferencia de trato va a suponer una ventaja, ello no es necesariamente contrario al artículo 14 de la CE. Y así lo ha advertido el TC en diferentes sentencias, entre otras, citamos la Sentencia 166/1986, de 19 de diciembre (NCJ063768), donde al respecto manifiesta: «La vocación a la generalidad que, su propia estructura interna, impone a las leyes viene protegida, en nuestra ley fundamental, por el principio de igualdad en la ley establecido en su art. 14; pero este principio no prohíbe al legislador contemplar la necesidad o la conveniencia de diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, porque la esencia de la igualdad consiste, no en proscribir diferenciaciones o singularizaciones, sino en evitar que estas carezcan de justificación objetivamente razonable, enjuiciada en el marco de la proporcionalidad de medios al fin discernible en la norma diferenciadora. Eso equivale a decir que la prohibición de desigualdad arbitraria o injustificada no se refiere al alcance subjetivo de la norma, sino a su contenido y, en su virtud, que la ley singular supuesto el más intenso de ley diferenciadora debe responder a una situación excepcional igualmente singular y que su canon de constitucionalidad es la razonabilidad y proporcionalidad de la misma al supuesto de hecho sobre el que se proyecta».

Ambas puntualizaciones arrojan luz sobre esta primera cuestión conflictiva, pudiendo concluir que no es contrario el mecanismo al principio de igualdad.

La segunda duda se produce en torno al principio de legalidad. El hecho de encontrarnos ante un mecanismo que no es de aplicación general suscita dudas sobre su utilización para favorecer una fiscalidad a la carta, para unos pocos, y excluyente, para el resto. En este sentido, recordemos que la finalidad del mecanismo es facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de forma previa a la realización del hecho imponible para supuestos complejos, pero no para que la Administración acuerde un tratamiento diferente al que correspondiera al contribuyente en otro contexto, por ejemplo, en el ámbito de inspección. No tiene cabida, pues, que sean utilizadas como herramienta para la competencia fiscal agresiva. Además hay que tener presente la prohibición de las ayudas de Estado en el ámbito de la Unión Europea y, por tanto, las ventajas selectivas a las empresas para atraer inversiones. Y en el mismo sentido debe considerarse lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE cuyo objetivo es la cooperación en el intercambio de información para el caso que del acuerdo se deriven efectos transfronterizos y cuya exigencia de observación, para mayores garantías de cumplimiento, puede quedar previsto en el régimen jurídico de las PPT. Todo ello producto de la adopción de las medidas que tienen su origen en la acción 5 del Plan BEPS que trata de combatir los efectos de la competencia fiscal nociva.

En suma, atendiendo a lo expuesto, entendemos que las dudas sobre los efectos nocivos sobre el principio de igualdad y legalidad, principales dificultades detectadas, quedan resueltas.

## 4. Reflexiones finales

Las obligaciones materiales y formales que pueden derivarse de la relación jurídico-tributaria afectan tanto a la Administración como al obligado tributario. Esta previsión dibuja un marco de cooperación donde cumplir tales obligaciones. De esta forma pueden ser superadas las dificultades en materia de seguridad jurídica, así como minimizar los costes fiscales indirectos para el contribuyente. De otro lado, se ganará en eficiencia y eficacia en la gestión administrativa. No obstante, si bien se ha marcado la hoja de ruta, el proceso no ha concluido. Puede darse un paso más mediante un mecanismo que permita solventar dudas en materia de tributación reduciendo con ello la litigiosidad. Motivo por el cual nos preguntamos: *¿son las Propuestas Previas de Tributación reguladas en el País Vasco un modelo hacia el cumplimiento cooperativo?* En la medida en que suponga su regulación la vía hacia la conjunción de voluntades que permita dar respuestas a cuestiones especialmente complejas, aportando seguridad jurídica, disminuyendo la litigiosidad y facilitando el cumplimiento de conformidad al artículo 31.1 de la CE entendemos que es recomendable y positiva su regulación en el seno de la LGT.

## Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F. D. (2005). Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. *Documentos de trabajo*, 28, 1-34.
- García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Derecho&Sociedad*, 27, 28-41.
- González-CuéllarSerrano, M.L. (2007). Las actas de conformidad y las actas con acuerdo. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A. Yábar Sterling (Coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 463-482). Madrid: Dykinson
- Lago Montero, J. M. (2007). De la litigiosidad y justicia tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A. Yábar Sterling (Coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 511-552). Madrid: Dykinson.
- López Martínez, J. (2017). Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas. *Quincena Fiscal*, 15, 1-39 (BIB 2017/12771).
- Martínez Giner, L. A. (2015). La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley. *Quincena Fiscal*, 20, 1-52 (BIB 2015/17116).
- Merino Jara, I. (2011). Las propuestas previas de tributación en el País Vasco. En E. Simón Acosta (Dir.), *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci. Sette voumi rilegati*. Nápoles: Temis; Universidad Federico II Napoli; Jovene.
- Merino Jara, I. (2017). Las propuestas previas de tributación. *Nueva Fiscalidad*, 3, 9-15.
- OCDE. (2013). *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing.
- Plaza Vázquez, A. L. (2010). Tributación y seguridad jurídica, ¿qué seguridad? *Quincena Fiscal*, parte Opinión profesional, 19, 1-3 (BIB 2010/2213).
- Rodríguez-Arana Muñoz, J. (2017). Principio de seguridad jurídica y técnica normativa. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 4, 1-15 (BIB 2007/529).
- Rovira Ferrer, I. (2017). La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 5-42.
- Sánchez García, J. A. (2018). El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del derecho y la seguridad jurídica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 418, 37-68.
- Sanz Gómez, R. J. (2013). La relación cooperativa entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal. *Crónica Tributaria*, 3, 33-44.
- Sesma Sánchez, B. (2017). La reforma de la LGT en materia de prescripción tributaria: cuestiones conflictivas. *Revista Española de Derecho Financiero*, 173, 1-32 (BIB 2017/579).
- Villaverde Gómez, M. B. (2013). Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas. *Dereito*, Vol. 22, núm. ext. 1, 685-715.

## 1. Introducción

La relación jurídico-tributaria se sustancia, tal y como nos anuncia el artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), mediante la concurrencia de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se ponen de manifiesto con ocasión de la aplicación de los tributos y que se proyectan, como no podía ser de otra forma, en el ámbito subjetivo de la misma, en consecuencia, sobre la Administración tributaria y el particular.

Este conjunto de deberes, obligaciones, derechos y prerrogativas surgen con ocasión de la aplicación de nuestro sistema tributario llamado, al menos principalmente, a la obtención de recursos con los que satisfacer los gastos públicos y a cuyo fin todos estamos llamados a contribuir, tal y como se desprende del artículo 31 de la Constitución (en adelante, CE). Sin embargo, a pesar de este fin primordial que parece aunar esfuerzos en ambos lados de la relación subjetiva, la realidad nos demuestra que en el seno de esas relaciones entre la Administración tributaria y el particular, si atendemos a los conflictos generados, no son especialmente pacíficas<sup>1</sup>. La pugna entre las prerrogativas que amparan a la primera en aras de facilitar el cobro del crédito tributario y los derechos que protegen las actuaciones

---

<sup>1</sup> Según la Memoria del año 2016 del Consejo para la Defensa del Contribuyente el total de las quejas y sugerencias formuladas en dicho año ascendieron a 18.562. Si se desagrega este dato, resulta que el 92,16% corresponden a quejas (un total de 17.107) y, el resto, un 7,84% (1.455) refieren el número de sugerencias recibidas. Además, debe destacarse que, del total de quejas recibidas, 2.745 se producen en el ámbito de la información y asistencia procedentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), 155 de la Dirección General del Catastro y 3 de la Dirección General de Tributos. *Vide*. Ministerio de Hacienda y Función Pública, *Consejo para la Defensa del Contribuyente. Memoria 2016*. Recuperado de <<http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2016.pdf>>, pp. 35 y ss. [consultado el 3 de abril de 2018]. Otros datos interesantes por la información que aportan son los referentes a la interposición de reclamaciones y recursos. Los mencionados datos son los disponibles a cierre del ejercicio 2015 e indican que durante dicho año tuvieron entrada 204.698 reclamaciones, si bien ha de destacarse que dicha cifra es menor que la del año precedente, registrándose con ello una disminución de las reclamaciones del 1,14%. Por lo que se refiere a las de resoluciones, alcanzaron las 195.749, lo que supone un aumento del 3,41% respecto del año 2014. Los datos a los que se hace referencia pueden ser consultados en Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, *Memoria 2015. Tribunales económicos-administrativos*. Recuperado de <<http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/Memoria%20TEAC%202015.pdf>>, p. 13 [consultado el 3 de abril de 2018].

del obligado tributario, en cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias, acaban adquiriendo una importancia tal que no permite aseverar de forma rotunda que la relación jurídico-tributaria sea especialmente tranquila.

En este contexto, adquiere gran relevancia el principio de seguridad jurídica. No obstante, a pesar de los esfuerzos por dar cumplimiento al deber de información y asistencia al obligado tributario que, no olvidemos, la Administración tributaria debe cumplir, los mecanismos diseñados en la norma han resultado insuficientes ante un inconmensurable ordenamiento jurídico-tributario que dificulta un entorno favorable a la referida seguridad jurídica. Los efectos que, entre otros, tales circunstancias producen tienen una directa incidencia en la inversión empresarial. No puede olvidarse que la empresa, en general, es especialmente sensible a las cuestiones en torno a la materia tributaria, y ello tiende a intensificarse en situaciones de escasa seguridad jurídica.

Conscientes de la necesidad de ofrecer un marco de seguridad jurídica a las relaciones entre la Administración tributaria y la empresa se ha propiciado un entorno de cooperación en sus relaciones. Sin embargo, tampoco ha sido suficiente. Aunque parece implementada una relación cooperativa entre la Administración tributaria y ciertas empresas, deben darse los pasos hacia el cumplimiento cooperativo, siguiendo las previsiones programadas del Foro de Grandes Empresas, tal y como se impulsa, también, desde la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE).

Partiendo de las consideraciones previas, justifica este trabajo, constituyéndose, además, en objetivo principal del mismo, el análisis del régimen jurídico de las propuestas previas de tributación (en adelante, PPT) que regula la normativa foral del País Vasco. Mecanismo que, no siendo novedoso, pues actualmente como se ha mencionado está vigente en el País Vasco, puede aportar grandes dosis de seguridad jurídica en la aplicación de nuestro sistema tributario. Análisis que atenderá a criterios formales y pragmáticos, sin olvidar sus posibles efectos nocivos. Todo ello en un momento donde los nuevos paradigmas de la relación jurídico-tributaria apuntan hacia la cooperación entre la Administración y el contribuyente.

## **2. Aproximación al principio de seguridad jurídica en el ámbito de la aplicación de los tributos**

La LGT, tal y como puede leerse en su exposición de motivos, «es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes». Aseveración que debe conectarse con los objetivos de la norma, que a la postre enmarcarán las interrelaciones subjetivas en la relación jurídico-tributaria. En este sentido, también en la exposición de motivos de la LGT se indica al respecto que «[...] los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación



administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria».

En consecuencia, ambos extractos de la exposición de motivos de la LGT permiten concluir que las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes deben instrumentalizarse a través de acciones que garanticen el cumplimiento de los objetivos programados, y por ende que doten de seguridad jurídica a la relación jurídico-tributaria.

## 2.1. Breves consideraciones en torno al aspecto subjetivo del principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica<sup>2</sup> se recoge en el apartado tercero del artículo 9 de la CE. Como es sabido, constituye, tal y como se indica en la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001), «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad».

Pero además, cuando el principio de seguridad jurídica es analizado en el contexto de la aplicación de los tributos no puede descartarse que en la relación jurídico-tributaria existe un factor económico que focaliza el interés tanto de la Administración, llamada a ejercer aquellas funciones previstas en la normativa con el fin de obtener el crédito tributario, como del particular, al ocupar la posición de deudor tributario. Esta circunstancia crea un clima de oposición entre ambas partes a pesar de que el fin último que justifica esta relación debiera ser apreciado, al menos potencialmente, como beneficioso para los segundos. Esta pugna es foco de conflictos en la medida en que la Administración tributaria tiene como finalidad última cobrar el crédito tributario mientras en el obligado tributario se personaliza el interés por minimizar la deuda tributaria, y ello a pesar de la finalidad principal perseguida: el sostenimiento de los gastos públicos. Este interés por reducir la carga fiscal puede tradu-

---

<sup>2</sup> Sobre este principio, García Novoa (2000): «Probablemente no exista otro principio jurídico tan habitualmente invocado como la seguridad jurídica. Pero también se podría decir que pocos principios como este se manifiestan con tanta indefinición y con una tan acentuada carencia de contenido propio. Sin embargo, la evidencia de los hechos nos viene a mostrar que es la seguridad jurídica la mayor aspiración del contribuyente en el Derecho tributario de nuestros días. Frente al aparente agotamiento de otros principios (capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad...) nos encontramos ante situaciones en las que una y otra vez se vulnera el derecho a la certeza de los contribuyentes» (p. 19).

cirse en un rechazo a la necesaria contribución que sostiene el gasto público, un rechazo, en definitiva, a la aplicación misma del sistema tributario<sup>3</sup>. De ahí que pueda decirse que la situación de partida no resulta nada esperanzadora.

Por otra parte, con independencia de cualquier consideración en torno a la finalidad perseguida que pueda presumirse en el obligado tributario a la hora de cuantificar la deuda tributaria, ya por él mismo por medio de autoliquidaciones, o por la propia Administración tributaria en los procedimientos iniciados por declaración, lo que a efectos de seguridad jurídica interesa es valorar en qué grado el ordenamiento jurídico-tributario facilita al obligado el actuar con pleno conocimiento acerca de lo que le está permitido, y por tanto puede hacer, y lo que no. Circunstancia que permitirá, igualmente, averiguar el grado de conocimiento sobre la consecuencia jurídica de su acción. En relación con esta cuestión el TC afirmó que la seguridad jurídica puede ser traducida en un sentido amplio como «[...] la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho... (STC 200/1989, de 30 de noviembre –NCJ063449–, STC 136/1991, de 20 de junio –NCJ063762–, STC 165/1999, de 27 de septiembre –NCJ062468–)». Todo ello nos permite sintetizar en un único término, el de previsibilidad<sup>4</sup>, el efecto principal de la aplicabilidad de la seguridad jurídica. En consecuen-

<sup>3</sup> Esta situación de rechazo ha sido puesta de manifiesto por Sánchez García (2018) quien, haciendo especial referencia a la profusión normativa producida en los últimos años, afirma: «De hecho, esa emanación de normas reguladoras o de aplicación del sistema tributario ha sido tan prolífica, variada, diversa, exhaustiva y variable, que genera multitud de rechazos, controversias y polémicas, de toda índole, puesto que afecta principalmente al poder de disposición de los ciudadanos, provocando dudas fundadas en los mismos sobre la supuesta "justicia" que debe inspirar a los poderes públicos a la hora de establecer este sistema tributario y remover los obstáculos que impiden su plenitud.

Tan es así que la idea que fundamentalmente anida en el pensamiento colectivo es que el sistema tributario tiene como objetivo principal e inspirador la obtención de recursos, basado en un mero principio recaudador, que haría alejarlo de la justicia que debe presidirlo» (p. 41). También Lago Montero (2007), entre otras causas, afirma: «A nuestro juicio, habría que comenzar por identificar las *causas últimas, remotas*, pero no menos determinantes, de la litigiosidad que nos ocupa, y que se encuentran, a nuestro entender, en la *tensión intrínseca* entre el deber de contribuir y el derecho a hacerlo de la manera más ventajosa: este es el primer y principal fundamento, a nuestro juicio, de la conflictividad tributaria; causa remota pero cierta a la que se une la *desconfianza* de la ciudadanía en un sistema tributario muy oneroso solo para algunos, y poco neutral en el tratamiento de operaciones análogas, tanto en el plano normativo como en el aplicativo, que conduce a una *conciencia fiscal laxa*» (p. 513).

<sup>4</sup> García Novoa (2000) al tratar la previsibilidad lo hace en los términos siguientes: «La idea de "previsibilidad" es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho. Cuando nos encontramos ante un ordenamiento que impone específicas obligaciones, que por su origen legal se vinculan a determinados presupuestos de hecho –presupuestos que, en cuanto hechos jurídicamente relevantes, son fundamentalmente actos de los particulares– y, cuando, además, esas obligaciones conllevan la prohibición de conductas de incumplimiento, a través de un sistema de sanciones, ese sector del ordenamiento debe prever con la máxima exactitud, tanto los presupuestos de

cia, el ordenamiento jurídico-tributario debe garantizar la capacidad de prever las consecuencias jurídicas de los actos del particular. Y ello, sin duda, tiene una especial relevancia en el ámbito tributario, principalmente en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales.

De esta forma, se destaca una de las dos manifestaciones que conforman el concepto de seguridad jurídica, el aspecto o manifestación subjetiva<sup>5</sup>. De especial importancia en la relación jurídico-tributaria desde la perspectiva del obligado tributario, en la medida en que esta manifestación subjetiva puede asimilarse, tal y como se ha adelantado, con la previsibilidad en relación con los resultados probables derivados de la acción realizada, en suma, a confianza legítima. En este sentido, el TC en su Sentencia 197/1992, de 19 de noviembre (NFJ002160), sobre el principio de seguridad jurídica, indica que es: «[...] certeza de la norma o protección de confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente previsibles [...]»<sup>6</sup>.

El aspecto subjetivo y el aspecto objetivo son inescindibles. De forma tal que el análisis que trate de valorar la seguridad jurídica por los efectos que pueda producir en la conducta del obligado tributario debe analizar previamente la manifestación objetiva del principio, pues será causa de la previsibilidad requerida. Por ello es importante fijar la atención en el proceso de creación de las normas tributarias, en su necesaria publicidad, claridad y estabilidad.

---

hecho como las consecuencias jurídicas que a dichos presupuestos se anuden –obligaciones materiales y formales o sanciones–. De esta forma el ciudadano tendrá conocimiento previo y pormenorizado de las consecuencias de su actuación. Lo fundamental en el análisis constitucional de las normas tributarias de nuestro tiempo es la certeza de la "univocidad de resultados" –*eindeutiges Ergebnis*–, de tal manera que el comportamiento de los aplicadores del Derecho siga una regla objetiva fijada legalmente, regla en tanto condiciona los resultados de la aplicación de la norma, limita la actuación tanto de Administración como de los tribunales» (p. 113).

<sup>5</sup> En el principio de seguridad jurídica se integra una doble manifestación objetiva y subjetiva que configuran el concepto de seguridad jurídica. Sobre esta cuestión García Novoa (2006) afirma: «En cuanto al contenido de la seguridad jurídica, existe una pretensión de configurar una seguridad normativa *objetiva*, que no sea concebida como un mero "deseo" del ciudadano, pero ello no puede suponer ignorar que la seguridad jurídica solo puede entenderse en cuanto referida a cada situación personal, esto es, a través de una visión subjetiva. Así lo ha entendido la doctrina alemana, al definir el contenido material de la seguridad jurídica como exigencia de una *previsibilidad* y *calculabilidad* de los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa de lo más precisa posible de sus derechos y deberes. Tal previsibilidad solo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano. Planteada en esos términos la seguridad jurídica se manifiesta en la idea de protección de la confianza» (p. 28). También Martínez Giner (2015) asevera que «[...] el Tribunal Constitucional ha configurado la seguridad jurídica sobre la base de una doble dimensión: objetiva, en cuanto a certeza del derecho, y subjetiva en cuanto a previsibilidad de los efectos y consecuencias de los actos jurídicos» (p. 3).

<sup>6</sup> En el mismo sentido, indica Martínez Giner (2015): «Centrándonos en el principio de confianza legítima, hay que apuntar que la seguridad jurídica como previsibilidad tiene sentido desde el punto de vista del ánimo subjetivo del contribuyente, lo cual se plasma en la idea de protección de la confianza [...]» (p. 9).

La conexión entre ambos es lo que lleva a definir el principio de seguridad jurídica como principio general donde deben ser reconocibles la exigencia de certeza, la legalidad, jerarquía y publicidad de las normas, la no retroactividad y ausencia de actuaciones arbitrarias. El sumatorio de todos estos elementos, tal como advirtió el TC, es seguridad jurídica que, además, está llamada a «promover, el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad». (STC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–).

## 2.2. La efectividad del principio de seguridad jurídica

Los datos que reporta la realidad no permiten aseverar con rotundidad que nuestro sistema tributario se caracterice por su seguridad jurídica quedando, por tanto, cuestionada. Son varios los parámetros que nos llevan a tal conclusión, y con ello a poder aseverar la pérdida de confianza del contribuyente, a saber: la complejidad, mutabilidad y el ingente número de normas que debe manejar el obligado tributario.

Pero de forma previa, y quizás como paradigma premonitorio, nos hacemos eco de aquellas reflexiones que, analizando los objetivos que la LGT detallaba en su exposición de motivos, ya cuestionaban su escaso pragmatismo. Reflexiones que refieren «objetivos utópicos alejados de la realidad de la reforma»<sup>7</sup> (Sesma Sánchez, 2017, p. 2), una exposición

---

<sup>7</sup> Tal manifestación debe atribuirse a Sesma Sánchez (2017) quien sobre la última reforma de la LGT dice: «Personalmente, aunque no es una valoración aislada y así se viene poniendo de manifiesto en los primeros comentarios y análisis acerca de esta reforma, creo que, o bien la exposición de motivos ha sido redactada por un autor distinto al que ha redactado los artículos reformados o añadidos, o bien hay que señalar críticamente la *hipocresía* de la exposición de motivos que invoca objetivos utópicos muy alejados de la realidad de la reforma. ¿Realmente se puede invocar la seguridad jurídica cuando se legitima la comprobación retroactiva de hechos o situaciones consolidadas hace años permitiendo su recalificación fiscal? ¿O cuando se deja en manos de la Administración, y no de una *lex certa*, la fijación de los criterios administrativos que va a tipificar las conductas sancionables al amparo del mecanismo del conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley? ¿Puede afirmarse en rigor que la reforma contribuye a la estabilidad normativa cuando modifica, no solo normas tributarias, sino textos procesales de la envergadura de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa? ¿O que la solución de una controversia jurisprudencial, como la relativa a la duración del procedimiento inspector, consiste en ampliar sus plazos mínimos de duración en un 50% y modificar, *eufemísticamente*, lo que antes eran supuestos de "dilaciones no imputables a la Administración" por supuestos de "suspensión" –igualmente indeterminados– y cambiar de nombre las "causas de ampliación" por "causas de extensión" de los plazos máximos de duración? ¿Y qué decir de la victoria conseguida en sede jurisprudencial por los obligados tributarios que permitía limitar el devengo de intereses de demora hasta la fecha de la liquidación anulada cuando la Administración "disparaba" por segunda vez y que ha sido rebatida, sin reparo alguno, por la nueva redacción del artículo 150.7 LGT? En fin, creo que, en líneas generales, nos encontramos ante una reforma de la LGT claramente "escorada" hacia los intereses de la Administración tributaria, que han sido y son esencialmente recaudatorios, pero poca relación guardan con los tópicos garantistas que retóricamente se mencionan en su exposición de motivos» (p. 2).

de motivos «llena de tópicos» (Menéndez Moreno, 2014, p. 1)<sup>8</sup> o aseveraciones tales como «el legislador tributario, una vez más, nos da una lección de cómo no debería legislarse en materia tributaria»<sup>9</sup> (López Martínez, 2017, p. 2), afirmaciones todas ellas premonitorias de no poca conflictividad.

Tratando de prescindir de los asertos previos, analizaremos siquiera sumariamente los mecanismos a disposición de la Administración tributaria para garantizar la seguridad jurídica con ocasión de la aplicación de los tributos y con los que dar cumplimiento a su deber de información y asistencia al obligado tributario. No sin antes recordar que el artículo 3 de la LGT prescinde de toda referencia a la seguridad jurídica al enumerar los principios que deben atenderse con ocasión de la aplicación de los tributos, si bien no olvida mencionar que la aplicación del sistema tributario «asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios». Para posteriormente, en el artículo 85 de la LGT establecer que «La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones». Deber que hay que conectar con el tenor del artículo 34.1 a) de la LGT donde se indica que constituyen derechos del contribuyente el ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria. En suma, las actuaciones que se realizan en el ámbito de la información y asistencia al obligado tributario se producen en el marco de las relaciones recíprocas entre el deber de la Administración y los derechos del particular y que tienen como finalidad última, y primordial, garantizar la seguridad jurídica. Seguridad jurídica que alcanza una especial relevancia debido al aumento de la presión fiscal indirecta que soporta el contribuyente a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias y que se vería mitigada con el cumplimiento del deber de información y asistencia que, de otro lado, también podría reducir la litigiosidad.

En aras a dar cumplimiento al mencionado deber de la Administración a prestar información y asistencia, los artículos 85 a 91 de la LGT establecen cinco actuaciones diferentes

---

<sup>8</sup> Aseveración formulada por Menéndez Moreno (2014) quien en relación a la referencia en la exposición de motivos de la LGT sobre seguridad jurídica afirma: «Se alude también, cómo no, al "reforzamiento de la seguridad jurídica", alusión tan reiterada como incumplida por nuestro ordenamiento tributario, y que si cada vez que se dice se hubiera cumplido –o tal vez simplemente no vulnerado– estaríamos ante un ordenamiento "angelical" desde un punto de vista tan relevante como este, que vuelve a ser gravemente agredido, estableciendo por ejemplo, en su disposición final octava, que su entrada en vigor se produce con carácter general "al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado"; cuando es obvio que su extensión y complejidad hacen imposible el cabal conocimiento de su contenido al día siguiente, salvo, claro está, que tengas la tarde libre el día de su publicación» (p. 1).

<sup>9</sup> López Martínez (2017) continúa afirmando «[...] puesto que lejos de incidir en la seguridad jurídica desde una regulación clara y sistemática de los instrumentos que modulan las relaciones jurídicas, nos ofrece una regulación parcial, asistemática y conflictiva de las instituciones modificadas, sin otra finalidad que salir al paso de las interpretaciones de los operadores jurídicos, que no sacralizan, como único principio objeto de protección, el interés recaudatorio de los gestores de nuestra Administración Tributaria» (p. 2).

como mecanismos a través de los cuales se instrumentaliza el deber de información: publicación de normas y doctrina administrativa de mayor trascendencia; comunicaciones y actuaciones de información; consultas tributarias escritas; información sobre la valoración fiscal previa a la transmisión de bienes inmuebles y los acuerdos previos de valoración y, por último, en relación con la asistencia a los obligados, se materializa mediante la realización, por los servicios de ayuda de la Administración tributaria, de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Una primera aproximación a las vías diseñadas por el legislador en aras de la consecución del principio de seguridad jurídica mediante la información y asistencia al obligado tributario pone de manifiesto la escasa intervención del particular quien adopta, en general, una posición pasiva. Ciertamente, en todas ellas el particular es receptor de la actuación administrativa programada para facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria, pero sin ser requerida su intervención.

La primera de ellas está referida a la publicidad de los textos actualizados de las normas tributarias, así como la doctrina administrativa de mayor trascendencia. Por lo que a la publicidad de la normativa tributaria se refiere es un requisito imprescindible en aras a garantizar la seguridad jurídica. Ahora bien, si la publicidad de las normas no presenta, en términos generales<sup>10</sup>, ninguna problemática, no puede llegarse a la misma conclusión cuando se escudriñan las notas que, a día de hoy, caracterizan nuestro ordenamiento jurídico-tributario. La gran profusión de normas en materia tributaria, la falta de claridad o el estar sometidas a continuas modificaciones son los rasgos de las normas tributarias que plantean importantes dificultades a la hora de predicar la seguridad jurídica como aspecto relevante en las mismas.

---

<sup>10</sup> Referimos el hecho de la simple publicación, no puede darse exigibilidad de la norma inédita, sin embargo, no está la publicación de la norma exenta de problemática, tal y como nos lo recuerda Plaza Vázquez (2010) al indicar: «De todas formas, en el TOP absoluto de los despropósitos se halla la noticia recientemente publicada en prensa económica, y luego recogida en medios diversos, sobre el "dizque" "error-errata-metadura de pata" cometido en la publicación de la Ley Catalana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que, según el texto publicado –distinto del aprobado según las fuentes mencionadas– se limitaba sustancialmente la aplicación de beneficios fiscales a las empresas familiares (al excluir completamente –y no en proporción– reducciones y bonificaciones si los activos no estaban mayoritariamente afectos).

No es el caso de la vertiente estrictamente técnico-tributaria o técnico-normativa del asunto. Según lo publicado, lo errado está en vías de corrección, no ha habido afectados que se sepa, y al final ¡aquí no ha pasado nada!

Pero la verdad es que sí ha pasado, y no es la primera ni la segunda, ni la tercera vez..., en que las publicaciones oficiales incluyen ajustes, sutiles matizaciones, una coma por aquí, una palabra por allá..., que desvirtúan cuando no modifican sustancialmente los textos aprobados y publicados en los boletines oficiales de los parlamentos» (p. 2).

Ciertamente, al hacer referencia a la producción normativa en materia tributaria la calificación que, de forma general, se le atribuye es la de excesiva. Las cifras corroboran tal aseveración<sup>11</sup>. Si atendemos al dato de la producción normativa de contenido tributario en el año 2017 las cifras indican que en el ámbito estatal las disposiciones aprobadas fueron 517, lo que supone un incremento del 18,6 % respecto al año 2016, siendo el 2017 el segundo año con menor producción normativa desde 1970. Por lo que se refiere a la producción normativa en el ámbito autonómico supuso la aprobación de 253 normas con rango de ley, un 3,3 % más que en el año 2016. Y finalmente, en lo referente a la producción normativa en la Unión Europea se aprobaron 1.950 actos legislativos, de los cuales 1.105 fueron reglamentos, 32 directivas y 783 decisiones, registrándose en este caso un descenso de un 1,5 % respecto al año precedente<sup>12</sup>.

Estos datos por sí mismos son significativos del grado de seguridad jurídica de nuestro ordenamiento jurídico-tributario en la medida en que dibujan un marco normativo prolijo, en continuo cambio y que, en consecuencia, entre otros efectos, va a generar no poca incertidumbre para los destinatarios de la norma. Incertidumbre que minimiza la previsibilidad deseable en cuanto al conocimiento de las consecuencias jurídicas derivadas de las acciones desarrolladas por el obligado tributario y afecta plenamente a la toma de decisiones, principalmente aquellas de carácter empresarial, especialmente sensibles a la fiscalidad.

A esta aparente incontrolable «riqueza» normativa, debe añadirse la también excesiva complejidad que suele ser inherente de la normativa tributaria. Una complejidad que es consecuencia de la profusión normativa tanto estatal, autonómica y, por supuesto, local, pero también achacable a la técnica normativa<sup>13</sup> y la falta de claridad en la norma. Cuestión a la

<sup>11</sup> Sánchez García (2018): «El dato sobre la producción normativa de los años 1990 y 31 de diciembre de 2016 justifica tal afirmación en la medida que son aprobadas 3.082 disposiciones entre las que se encuentran leyes orgánicas, leyes ordinarias, decretos-leyes, decretos legislativos (estatales y autonómicos), reglamentos y directivas de la Unión Europea y convenios internacionales; más de 8.000 disposiciones reglamentarias, sin contemplar en este dato a las ordenanzas fiscales» (p. 41).

<sup>12</sup> Datos obtenidos a partir del informe «La producción normativa en 2017», *Informes y Estudios*, Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE). Recuperado de <[https://contenidos.ceoe.es/CEOE/var/pool/pdf/publications\\_docs-file-461-la-produccion-normativa-en-2017.pdf](https://contenidos.ceoe.es/CEOE/var/pool/pdf/publications_docs-file-461-la-produccion-normativa-en-2017.pdf)> [consultado el 10 de abril de 2018]. Advirtiéndose en dicho informe que en relación con la producción normativa del Estado que «No obstante, 2016 fue un año excepcional, cuya actividad legislativa estuvo condicionada por la existencia de un gobierno en funciones durante buena parte del año». *Ibidem*, p. 6.

<sup>13</sup> La vinculación entre la técnica normativa y la seguridad jurídica queda afectada negativamente debido a que para la primera únicamente se prevén una serie de recomendaciones sin que se contemplen consecuencias jurídicas por incumplimiento. En relación con esta cuestión Rodríguez-Arana Muñoz (2017): «Por tanto, una primera consideración aparece como imprescindible en la materia. Que las reglas que componen la técnica normativa dejen de ser simples y meras recomendaciones técnicas para convertirse en reglas de derecho con fuerza de obligar y cuyo incumplimiento lleve aparejado sanciones jurídicas. Seguramente, a partir de entonces la naturaleza de la técnica normativa adquirirá nuevos contornos y será más fácil vincular la técnica jurídica a las exigencias de la seguridad y certeza jurídica» (p. 3).

que no ha sido ajeno el TC al advertir que la seguridad jurídica implica que «el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa»<sup>14</sup>. Ante este escenario no es difícil adivinar mayores dificultades de interpretación, de aplicación práctica, mayor litigiosidad, mayores costes de aplicación, en suma, mayor inseguridad jurídica.

No obstante, debemos traer a colación el Plan Anual Normativo, del cual encontramos referencia en los artículos 132 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en la disposición final tercera que recoge la modificación de la Ley 50/1997, de 27 de diciembre, del Gobierno, y en el Real Decreto 286/2017, de 24 de marzo, por el que se regulan el Plan de Acción Normativo y el Informe Anual de Evaluación Normativa de la Administración General del Estado y se crea la Junta de Planificación y Evaluación Normativa. El Plan Anual Normativo, tal y como consta en el real decreto mencionado, tiene como objeto «asegurar la congruencia de todas las iniciativas que se tramiten y de evitar sucesivas modificaciones del régimen legal aplicable a un determinado sector o área de actividad en un corto espacio de tiempo».

Sin duda estamos ante una herramienta que favorece a la seguridad jurídica y, por ende, la previsibilidad, toda vez que permitirá conocer con anticipación las normas que serán aprobadas<sup>15</sup> y también permitirá un control *ex post*, que atenderá a criterios pragmáticos. Y así ha sido recogido en el Plan Anual Normativo 2018<sup>16</sup> donde puede leerse: «La exigencia de racionalizar la actividad de producción normativa y mejorar la calidad de nuestras normas es uno de los retos más importantes de nuestra época». Para después añadir: «Se impone, por ello, dar las mayores garantías al proceso normativo, racionalizar la decisión misma de aprobar una norma e incluso evaluar, con posterioridad, la oportunidad de mantener una normativa ya vigente, en función del análisis de los efectos que produce».

<sup>14</sup> Concretamente en la STC 46/1990, de 15 de marzo (NCJ063453), se puede leer: «La exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha producido. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes incluso cuáles sean estas. La vulneración de la seguridad jurídica es patente y debe ser declarada la inconstitucionalidad también por este motivo».

<sup>15</sup> Sin embargo, no podemos dejar de mencionar que se ha previsto y regulado la excepción al cumplimiento del Plan Anual Normativo, nos referimos al contenido del artículo 2.6 del Real Decreto 286/2017 que prevé los supuestos cuya concurrencia permitiría una alteración a las previsiones de producción normativa.

<sup>16</sup> Ministerio de la Presidencia y para las Administraciones Territoriales Vicepresidencia del Gobierno, *Plan Anual Normativo 2018*, p. 5. Recuperado de <[http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2017/refc20171207e\\_2.pdf](http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2017/refc20171207e_2.pdf)> [consultado el 10 de abril de 2018].



Por último, traemos a colación el artículo 133 de la Ley 39/2015 donde se regula la participación de los ciudadanos en el proyecto de elaboración de normas con rango de ley y reglamentos que se sustanciará mediante «una consulta pública, a través del portal web de la Administración competente en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma». Siendo los temas planteados los problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa, la necesidad y oportunidad de su aprobación, los objetivos de la norma y las posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias<sup>17</sup>.

En conclusión, y volviendo al Plan Anual Normativo, el 7 de diciembre de 2017, se aprobó el previsto para el año 2018. El mismo da a conocer que son 287 las normas que serán aprobadas para ese año. Si a ello se uniera una mejora de la calidad normativa, el resultado dejaría su impronta en una mayor seguridad jurídica. Ambas cuestiones incidirían en la segunda acción recogida en el artículo 85.2 b) de la LGT referida a las comunicaciones y actuaciones de información, en la medida en que una normativa más simple y más clara reducirá las dudas en cuanto a su interpretación.

No olvidaremos la publicación de la doctrina administrativa de mayor trascendencia o repercusión. Sin embargo, debe destacarse que a través de la página web del Ministerio de Hacienda puede accederse a las contestaciones de las consultas vinculantes o no. También dispone el Tribunal Administrativo Central (en adelante, TEAC) de una base de datos (DYCTEAC). Circunstancias que refuerzan la seguridad jurídica.

También es de destacar en esta labor de cumplimiento del deber de información, entre otras vías, mediante el programa INFORMA de la AEAT que, aunque con un alcance limitado, permite acceder a los principales criterios de aplicación nuestro sistema tributario.

Debe destacarse igualmente otra medida potestativa para la Administración y limitada en cuanto a su alcance. Nos referimos al contenido del artículo 87.1 de la LGT donde se indica que la Administración tributaria «podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta».

En suma, mecanismos que, además de seguridad jurídica, van a eximir al particular de responsabilidad por infracción tributaria cuando, tal y como se apunta en el artículo 179.2 de la LGT, «haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley».

---

<sup>17</sup> También se prevé en la norma los supuestos en los que podrá prescindirse de los trámites de consulta, audiencia e información pública. Tales excepciones se plantarán respecto a las normas presupuestarias u organizativas de la Administración General del Estado, la Administración autonómica, local o de las organizaciones dependientes o vinculadas a estas, en caso de concurrir razones de interés público que lo justificasen o, finalmente, cuando la propuesta normativa no tenga un impacto significativo en la actividad económica, no imponga obligaciones relevantes a los destinatarios o regule aspectos parciales de una materia.

Por lo que se refiere a las consultas tributarias escritas, son un mecanismo al servicio del obligado tributario que le permite trasladar a la Administración sus dudas sobre la interpretación de la norma tributaria con el fin de que le sean resueltas<sup>18</sup>, sin quedar circunscritas estas consultas a cuestiones concretas. De esta forma, desde una perspectiva subjetiva, la consulta tributaria escrita es un derecho del obligado tributario cuyo ejercicio queda expedida a amplias posibilidades a efectos de su planteamiento. Cuestión que se facilita desde la propia regulación en el artículo 88 de la LGT al indicar que los obligados podrán formular consultas cuya materia sea el régimen jurídico, la clasificación o calificación tributaria «que en cada caso les corresponda», sin concretar limitación alguna en cuanto a su objeto<sup>19</sup>.

No obstante, como mecanismo que coadyuva la seguridad jurídica, son sus efectos jurídicos una de las cuestiones más relevantes, pero también más conflictivas. La regulación sustantiva al respecto establece: «La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante». Por tanto, su eficacia vinculante no es extensible ni al consultante ni a los tribunales<sup>20</sup>,

---

<sup>18</sup> Villaverde Gómez (2013) define la consulta tributaria escrita como «el derecho de cualquier obligado tributario a solicitar por escrito a la Administración tributaria competente que esta le informe, también por escrito, acerca de cuál es la interpretación administrativa de las normas tributarias aplicables a un caso concreto que le afecta, quedando la Administración actuante vinculada respecto de la contestación facilitada» (p. 687).

<sup>19</sup> Aborda la cuestión sobre la amplitud del objeto de las consultas tributarias escritas Adame Martínez (2005) indicando sobre el tema que: «Los obligados tributarios pueden plantear consultas sobre cualquier norma tributaria que les suscite algún tipo de duda, incluso aunque objetivamente sea clara la norma. Esta conclusión se deriva de la amplitud con que está redactado el apartado 1 del artículo 88 de la Ley General Tributaria, que establece que se podrán formular consultas "respecto al régimen, la clasificación o calificación tributaria que en cada caso les correspondan". Por tanto, no se establece en principio ningún tipo de límite por razón de la materia» (p. 25).

<sup>20</sup> Sobre la no extensión de los efectos vinculantes a los tribunales Rovira Ferrer (2017) recuerda que existen dos supuestos en los que una consulta vinculante tendrá incidencia en la actuación de los tribunales. El primero de ellos se produce «si un obligado tributario recurre la falta de aplicación del contenido vinculante de una consulta tributaria estando la Administración obligada a ello (ya sea por haber sido notificada al obligado tributario o por haber probado la identidad entre los hechos y circunstancias del reclamante y los que se incluían en la consulta), caso en el que la actuación del órgano judicial deberá limitarse a valorar si, con base a los artículos 88 y 89 de la LGT, la Administración tenía realmente obligación de seguimiento. Por consiguiente, como se ha señalado respecto a los TEA, su fallo no versará acerca de la interpretación y aplicación de la normativa tributaria sustantiva que debía proceder ante una determinada situación de hecho, sino en valorar únicamente si operaban en la misma los efectos vinculantes de la consulta (es decir, limitándose a declarar la inobservancia o no del artículo 89 de la LGT, incluso aunque estime correcta la interpretación dada por la Administración en caso de vulneración del mencionado artículo)». Y en relación con el segundo afirma: «las contestaciones a las consultas vinculantes tendrán incidencia en la actuación de los órganos judiciales si lo que se recurre es justamente el criterio aplicado por la Administración a consecuencia de su obligación de seguimiento, es decir, si el obligado tributario quiere cuestionar el criterio manifestado en una contestación a una consulta acogiendo, como se ha visto, a la impugnación posterior de los actos que se dicten en su aplicación» (pp. 17-18).

circunstancia esta última que ha suscitado, en ocasiones, efectos contrarios a los buscados, es decir, ha provocado justamente situaciones de inseguridad jurídica<sup>21</sup>.

El resto de medidas en pro a la información y asistencia son la información sobre la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles o los acuerdos previos de valoración, donde puede decirse que se da un paso más por parte de la Administración en la medida en que su actuación incide de forma directa en la cuantificación de la deuda tributaria.

La contribución de todas las medidas señaladas a la seguridad jurídica del contribuyente, a pesar de la conflictividad que pueda predicarse de alguna de ellas, es innegable al facilitar la aplicación de la norma tributaria. Ahora bien, no podemos olvidar que la obligación tributaria principal consiste en el pago de la cuota tributaria. De forma tal que, tras identificar la norma, desentrañar su sentido y concretar dónde subsumir el hecho, acto o negocio realizado, en aquellos supuestos de autoliquidación es necesario cuantificar la cuota tributaria. Dejando, en cierto modo, esta, podríamos decir, segunda pero importantísima fase, en manos exclusivamente del obligado tributario. La carga fiscal indirecta previa al cumplimiento esperado del obligado tributario, en tanto obligación formal y material, queda, en términos generales, bajo su responsabilidad. Por lo que podría afirmarse que en la relación jurídico-tributaria parece que la Administración se desmarque.

Esta aseveración debe ser matizada, matizada no revocada, al tratar la asistencia a los obligados tributarios en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias o en la configuración de borradores, en la medida en que la Administración no queda vinculada por tal actuación. Y así consta en el apartado cuarto del artículo 77 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, donde se indica que: «las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad».

---

<sup>21</sup> Situación que se ha hecho patente con las antagónicas posiciones entre la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y el TEAC, entre otras, a la hora de abordar la deducibilidad de los intereses de demora en el impuesto sobre sociedades derivados de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria derivados de procedimientos de comprobación y que obligó que la AEAT emitiera un informe en el que aclarar cómo proceder ante un mismo supuesto con dos pronunciamientos vinculantes para la AEAT el procedente de la DGT y el del TEAC. *Vide.* <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Criterios\\_generales/Informe\\_IS\\_deducibilidad\\_intereses\\_demora.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Informe_IS_deducibilidad_intereses_demora.pdf)>.

### 3. De las relaciones cooperativas al cumplimiento cooperativo mediante las propuestas previas de tributación

En las páginas precedentes se ha puesto de manifiesto una realidad en torno a las notas caracterizadoras de nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Su complejidad, mutabilidad o el ingente número de normas dificultan la efectiva realización del principio de seguridad jurídica. Ahora bien, tampoco puede negarse el esfuerzo desplegado desde la Administración para dar debido cumplimiento a sus deberes de información y asistencia al obligado tributario.

Teleológicamente, dar a conocer las novedades acordadas en materia tributaria, las normas aprobadas, las respuestas de las consultas tributarias o los criterios que en determinados asuntos van a ser adoptados, sin olvidar, la posibilidad de plantear consultas tributarias escritas, los acuerdos previos de valoración o los servicios de ayuda para la presentación de autoliquidaciones son un importante aporte a la seguridad jurídica del contribuyente. Ahora bien, cabe preguntarse *¿son suficientes?; ¿queda descartada cualquier duda sobre las consecuencias jurídicas por aplicación de nuestro sistema tributario?; ¿se ha conseguido que la norma tributaria aporte el grado de seguridad jurídica deseable?* Indudablemente, no podemos dar una respuesta afirmativa si atendemos las reivindicaciones que desde ciertos sectores han puesto de manifiesto que deben adoptarse nuevas medidas en aras a impulsar la seguridad jurídica.

Potenciar que la relación jurídico-tributaria se desarrolle en un marco de confianza y cooperación<sup>22</sup> que coadyuve a la seguridad jurídica tiene una especial relevancia para los contribuyentes en general y, de forma particular, para las empresas.

La cuestión es dilucidar hasta dónde estas fórmulas de cooperación van a propiciar un marco de actuación con mayor seguridad jurídica, principal objetivo perseguido, sin que ello suponga la concreción de los términos en los que llevar a cabo prácticas de elusión fiscal, sin olvidar la competencia fiscal, que, además, contarían con la anuencia de la propia Administración.

#### 3.1. Antecedentes

Las fórmulas cooperativas a las que hemos hecho referencia deben propiciar una mayor seguridad jurídica, tal y como hemos anunciado como principal objetivo, pero sin olvidar que deben acoger un fin teleológico claro: el cumplimiento de las obligaciones formales y

---

<sup>22</sup> Esta relación cooperativa, basada en la confianza y la cooperación, denominada «*Enhanced Relationship*» en inglés, fue analizada en el Foro de Administración Tributaria (en adelante, FAT) en el año 2008. En ese año se publicó «Un estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales» en el que se animaba a las Administraciones tributarias a mantener relaciones de mayor cooperación con las grandes empresas sustentadas en la confianza y la cooperación.

materiales del contribuyente. Por lo que no deben separarse del fin primordial del propio sistema tributario. Es lo que desde la OCDE se ha denominado «cumplimiento cooperativo» o *co-operative compliance*<sup>23</sup> y que fijan su objetivo en el efectivo cumplimiento con las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

En el marco de dichas relaciones los beneficios para la Administración tributaria y el contribuyente son múltiples. Pueden sintetizarse de la forma siguiente: una relación cooperativa pone de manifiesto una relación con la empresa basada en la confianza, entendimiento mutuo, apertura y transparencia, mayor entendimiento del negocio empresarial, gerencia de riesgos, certeza inmediata, reducción de la presión fiscal indirecta, mayor calidad en la información, uso eficiente de los recursos y mayor confianza en el sistema y juego limpio por parte de las Administraciones tributarias y por parte de las empresas (OCDE, 2013, p. 39).

En España, siguiendo la senda marcada por las propuestas de cumplimiento cooperativo, pueden apreciarse la adopción de dos fórmulas diferentes.

La primera de ellas, en el ámbito normativo, fue incorporada a la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concretamente con la modificación del artículo 92.2 de la LGT. Reforma que refuerza la figura del asesor fiscal en el marco de la colaboración social. Y lo hace añadiendo al citado artículo lo siguiente: «y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal» al referir que la colaboración social podrá instrumentalizarse mediante acuerdos con la Administración tributaria.

Y la segunda, fuera del ámbito normativo, se lleva a cabo mediante la creación del Foro de Grandes Empresas. Siendo sobre esta última en la que centraremos nuestro estudio. Según la nota informativa de la AEAT de 6 de julio de 2009 el Foro de Grandes Empresas es «un órgano de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración tributaria del Estado, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario». En el seno del mencionado Foro se adopta el Código de buenas prácticas tributarias cuyo objetivo es «promover una relación recíprocamente cooperativa» entre la AEAT y las empresas que suscriban dicho Código<sup>24</sup>. Además, esta relación estará «basada en los principios de transparencia y con-

<sup>23</sup> El término cumplimiento cooperativo responde a un cambio en relación con la terminología adoptada anteriormente por la FAT. Se justifica por parte de la OCDE al afirmar que: «Este cambio deja claro que el enfoque se basa en la cooperación con el propósito de garantizar el cumplimiento, es decir, que el contribuyente pague los impuestos debidos en su debido momento». OCDE (2013, p. 15).

<sup>24</sup> El número de empresas adheridas al Código de buenas prácticas tributarias asciende a 142 a fecha de 29 de enero de 2019.

fianza mutua, que debe dar lugar, por tanto, a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes, todo lo cual aumentará la eficacia de los controles de la Administración tributaria y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas estas empresas y la litigiosidad que surge entre ambas». Recogiéndose un catálogo de buenas prácticas fiscales, que se engloban en tres grandes apartados, cuales son, el primero de ellos, transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial; el segundo, transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria y, finalmente, el tercero, la reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.

Esta predisposición de las partes integrantes de la relación jurídico-tributaria se ve reforzada por lo dispuesto en algunos artículos del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Destacamos el artículo 529 ter que bajo el título de facultades indelegables atribuye al consejo de administración, entre otras, «La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control», «La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o características especiales, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general» y «La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad». De esta forma se establece para el consejo de administración la obligación de asumir la responsabilidad fiscal de la entidad. Lo que puede contribuir de forma decidida a un ambiente cooperativo entre Administración y, al menos, esta tipología de sociedad.

No obstante, debemos recordar que en la nota informativa de la AEAT se advierte que la implementación definitiva de la relación cooperativa entre la Administración tributaria y las empresas se desarrollará en dos fases. La primera es la creación de un foro de discusión, que se debe dar por cumplido con el nacimiento del Foro de Grandes Empresas, y la elaboración del Código de buenas prácticas tributarias. Pero además se recoge una segunda fase que ponga en marcha mecanismos a través de los cuales instrumentalizar lo recogido en el Código. Concretamente, en relación con la segunda fase se dispone: «En un momento posterior, la posible implantación de un marco especial a través del cual la Administración proporcionaría, en los plazos acordes con las necesidades de las empresas, un criterio sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones a cambio de una total transparencia sobre las mismas, siempre que las empresas que voluntariamente se acojan a ese marco especial ofrezcan cuanta información sea necesaria para que la Administración pueda fijar su criterio».

Es precisamente esta apuesta por incentivar la consolidación de la relación cooperativa hacia el cumplimiento cooperativo lo que hace necesario reflexionar sobre mecanismos que permitan tal hecho. Y donde adquieren protagonismo por su aporte a la seguridad jurídica en la aplicación de los tributos la figura de las PPT. Sobre las mismas, podría decirse que existió un conato de implementación del que queda constancia en el acta de la reunión

del Pleno del Foro de Grandes Empresas celebrada el día 29 de octubre de 2013<sup>25</sup> al referir que en relación con el conocimiento previo de los criterios administrativos en la aplicación de los tributos pudiera plantearse una consulta «sobre el criterio aplicable a unos hechos concretos y la necesidad de que estos órganos se pronuncien. De forma que las empresas podrán plantear sus dudas a la Agencia Tributaria mediante un informe en el que expondrán el criterio que entiende aplicable. La Agencia Tributaria emitirá un informe mediante el instrumento jurídicamente más adecuado en función de la materia que se plantee y a través de los órganos competentes en el plazo de 3 meses. No obstante, cuando el número, complejidad y naturaleza de las cuestiones planteadas no permita a la Agencia Tributaria atender en el citado plazo alguna solicitud, se entenderá que la Agencia no ha analizado ni ha formulado criterio alguno sobre la cuestión planteada»<sup>26</sup>.

### 3.2. Fundamentación jurídica

Dar un paso más en la implementación de mecanismos tendentes a instrumentalizar los nuevos paradigmas en las relaciones jurídico-tributarias no es una reivindicación nueva. La cuestión principal es determinar si es posible su adopción en el orden jurídico-tributario.

Una primera aproximación en el análisis de la incorporación del cumplimiento cooperativo en el ordenamiento jurídico-tributario requiere de un estudio que atienda a criterios jurídico-formales, sin olvidar otros de carácter pragmático que avalen los beneficios de su incorporación o evidencien lo nocivo que pudiera resultar. Así como la fórmula exacta para su instrumentalización sobre la que adquieren especial trascendencia los acuerdos o pactos fiscales o *tax rulings*<sup>27</sup>.

La regulación del régimen jurídico de acuerdos o pactos fiscales queda avalada por la aplicación supletoria de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Concretamente por aplicación de lo dispuesto

<sup>25</sup> El acta puede consultarse en: <[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Acta\\_Pleno\\_FGE\\_29\\_10\\_2013.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Acta_Pleno_FGE_29_10_2013.pdf)>.

<sup>26</sup> Sanz Gómez (2013) se refiere a esta posibilidad como «mecanismo informal de consulta» y sobre sus efectos afirma lo siguiente: «Si se trata de mecanismos informales, los efectos de la actividad administrativa serán limitados, puesto que no creará derechos subjetivos en el contribuyente» (p. 40).

<sup>27</sup> No existe unanimidad a la hora de confeccionar una conceptualización de *tax rulings*. La OCDE define *ruling* como «cualquier consejo, información o compromiso proporcionado por una autoridad tributaria a un contribuyente o grupo de contribuyentes específicos con respecto a su situación tributaria y en el que tienen derecho a confiar». Definición que aparece recogida en el Informe *Consolidated Application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes*, <<http://www.oecd.org/ctp/harmonful/30901132.pdf>> [consultado el 21 de abril de 2018], p. 47.

en su disposición adicional primera al indicar que las actuaciones y los procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa se registrarán por su normativa específica y de forma supletoria por lo regulado en la Ley 39/2015. Y, en consecuencia, al prever la Ley 39/2015 la terminación convencional del procedimiento administrativo en su artículo 86 nada debe impedir extrapolar la terminación convencional al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Dos cuestiones deben matizar tales aseveraciones. La primera que no es la terminación convencional una materia ajena a los procedimientos de aplicación de los tributos. Exactamente, el artículo 155 de la LGT regula una terminación convencional del procedimiento de inspección mediante la suscripción de actas con acuerdo que sustancian una concurrencia de voluntades entre la Administración tributaria y el obligado tributario a fin de evitar una posible litigiosidad y asegurar el cobro del crédito tributario<sup>28</sup>. Pero en este caso existe una previsión legal que habilita de forma expresa tal forma de terminación del procedimiento. En consecuencia, la LGT prevé y regula tal posibilidad. Regulación que, además, debe entenderse preceptiva para que las terminaciones convencionales, acuerdos o pactos fiscales alcancen virtualidad en el ámbito tributario<sup>29</sup>. En conclusión, la incorporación en la práctica tributaria de la aplicación de los tributos de la terminación convencional requiere una expresa regulación del régimen jurídico que contemple los aspectos orgánicos, funcionales y procedimentales que requiera.

Y la segunda que, de conformidad a lo indicado en el artículo 87 de la Ley 39/2015, los acuerdos podrán ser formalizados siempre y cuando estos «no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado». Extrapolando estas exigencias al orden jurídico-tributario podrían traducirse, como no podía ser de otra manera, en una actuación que debe atender al cumplimiento de los intereses generales y con sometimiento a la ley y al derecho. Lo que por ende debería conllevar una adecuación absoluta de la misma, en aras de dar al cumplimiento a los principios de justicia material establecidos en el artículo 31 de la CE, al principio de indisponibilidad del crédito tributario, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, asegurándose así la Administración eliminar la posible litigiosidad que pueda plantearse y asegurar el cobro del crédito tributario y, con ello, cumplir la finalidad principal del sistema tributario: el sostenimiento de los gastos públicos.

Un acuerdo concebido bajo el respeto de estos términos no debería plantear dudas de aplicabilidad en nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Fijadas las condiciones formales

---

<sup>28</sup> Sobre la incorporación de las actas con acuerdo a la LGT, González-Cuéllar Serrano (2007): «responde al convencimiento cada vez más extendido de la necesidad de atajar el creciente alejamiento y el aumento de conflictividad entre la Administración y el contribuyente» (p. 463).

<sup>29</sup> En el mismo sentido *vide*. Merino Jara (2011, pp. 229-230).



y preceptivas del pacto también quedarían minimizados los efectos nocivos que el mismo pudiera esconder.

### 3.3. Las propuestas previas de tributación en el País Vasco

La disposición adicional primera de la CE determina el respeto a los derechos históricos del País Vasco. Tal reconocimiento es el origen de la singularidad que presenta el régimen de financiación de la mencionada comunidad autónoma (en adelante CC. AA.), cuya actualización, tal y como se desprende de la disposición indicada, debía producirse en el marco de la CE y del Estatuto de Autonomía.

El hecho diferenciador del régimen de financiación en el País Vasco, junto a Navarra, se sustancia mediante el reconocimiento de la potestad para mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. De tal forma que estas CC. AA. podrán regular su propio régimen tributario y ostentar las facultades precisas para la aplicación de los tributos, tal y como se reconoce, en el caso particular del País Vasco, en el artículo 40 de su Estatuto de Autonomía y en el artículo 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En suma, es referencia obligada para el conocimiento de los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario en los territorios históricos el análisis de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

#### 3.3.1. Régimen jurídico vigente de las PPT

El artículo 84 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia y los artículos 82 de las Normas Forales Generales Tributarias de Gipuzkoa y Álava recogen los procedimientos de vinculación administrativa donde se establece que: «Los obligados tributarios podrán solicitar que, con anterioridad a la realización del hecho imponible o a la conclusión del periodo voluntario de declaración, la Administración tributaria se pronuncie de manera vinculante respecto a las consecuencias tributarias que para los citados obligados se deriven de la realización de determinados hechos, actos o negocios jurídicos o de la realización de determinadas operaciones». Tal previsión se sustanciará mediante diferentes procedimientos tales como las consultas tributarias escritas, información de carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, acuerdos previos de valoración y, por último, una posibilidad inédita respecto de las CC. AA. de régimen común, las PPT.

Destacar primeramente que en lo que se refiere a la regulación de las PPT en las tres provincias vascas es prácticamente coincidente, a excepción, por ejemplo, entre otros, del

plazo para resolver. Los aspectos procedimentales son contenidos para el caso de Vizcaya<sup>30</sup> en el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión; el Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria que regula el procedimiento en Guipúzcoa y, finalmente, el Decreto Foral 80/2005, del Consejo de Diputados, de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación y a la declaración de cláusula antielusión en Álava.

La primera cuestión sobre las PPT que debe destacarse tiene que ver con su naturaleza. Es principal destacar su carácter vinculante y no olvidar, como otras características propias, su especificidad, precedencia o carácter declarativo<sup>31</sup>.

Por lo que se refiere a su finalidad, debe mencionarse que el propósito de las mismas es la búsqueda de una respuesta vinculante no ya sobre cómo interpretar la norma tributaria que sea de aplicación sino con el fin de «someter al conocimiento de la Administración tributaria propuestas previas de determinación de la tributación correspondiente a determinadas operaciones de especial trascendencia o complejidad». La especial importancia de este mecanismo es que debe entenderse como «un supuesto de cuantificación anticipada de la deuda tributaria» (Merino Jara, 2017, p. 3). Lo que sin dudas va a reportar una mayor dosis de seguridad jurídica al contribuyente y una oportunidad para minimizar la litigiosidad<sup>32</sup>. Sin olvidar que su uso queda limitado a operaciones concretas que presentan los rasgos indicados de especial trascendencia o complejidad, sin poder generalizarse su empleo indiscriminado.

En suma, las PPT representan una decidida apuesta por la seguridad jurídica, y por ende en pro a los derechos del contribuyente, en la medida en que el obligado tributario puede plantear una determinada fórmula de tributación para determinados supuestos, los que previsiblemente van a presentar una mayor incertidumbre sobre sus consecuencias jurídicas, cuya aceptación por parte de la Administración tributaria resultará vinculante para la misma y, en consecuencia, de esta forma quedan anulados los posibles conflictos posteriores.

<sup>30</sup> Las PPT pueden presentarse de forma telemática tal y como se prevé en la Orden Foral 2780/2009, de 4 de noviembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de propuestas previas de tributación.

<sup>31</sup> Las PPT han sido definidas por Merino Jara (2011) como «una manifestación de los denominados acuerdos fiscales en la medida en que suponen una conjunción de voluntades de la administración y el contribuyente de naturaleza declarativa que precisan una situación jurídica indeterminada futura» (p. 221).

<sup>32</sup> En palabras de Merino Jara (2017), «La prevención de situaciones de riesgo, el aumento de la seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad están en el origen de las propuestas previas de tributación contempladas en el País Vasco» (p. 9).

En relación con el ámbito subjetivo hay que decir que no es excluyente, en la medida en que la normativa reguladora precisa que están legitimados para su presentación los obligados tributarios sin otra consideración. Por tanto, queda expedito este mecanismo tanto a personas físicas como jurídicas que actuarán en el procedimiento por sí mismos o por medio de representante, en cuyo caso deberá acreditarse la representación en el momento de presentarse la solicitud.

Ahora bien, si ninguna mención especial requiere el ámbito subjetivo no puede aseverarse tal cosa al tratar el ámbito objetivo de las PPT. En este caso sí queda limitado en cuanto a su contenido. De forma tal que la cuestión sobre la que verse la PPT debe referirse a «operaciones de especial trascendencia o complejidad», resultando que las solicitudes podrán versar sobre las cuestiones siguientes:

- Operaciones de reestructuración empresarial, entendiendo por tales las definidas a efectos del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores del impuesto sobre sociedades, o similares, así como la configuración de grupos fiscales.
- Operaciones de reorganización de patrimonios de personas físicas.
- Operaciones en las que se encuentren implicadas otras Administraciones tributarias o que tengan una dimensión internacional.
- Proyectos de inversión correspondientes a personas físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales o a entidades. Advirtiéndose que el importe de las inversiones debe superar la cantidad de 450.000 euros tanto en la regulación dada en Vizcaya como en Guipúzcoa, no refiriéndose límite alguno en Álava.
- Operaciones que generen derecho a la aplicación de deducciones o bonificaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades o el impuesto sobre la renta de no residentes. Al igual que el caso anterior tanto en Vizcaya como en Guipúzcoa se exige que el importe de la deducción o bonificación sea superior a 250.000 euros.
- Por último, también pueden motivar su presentación las operaciones o negocios jurídicos cuyo importe supere la cantidad de 600.000 euros, límite cuantitativo que, como en los dos casos anteriores, no es exigido en Álava.

Ahora bien, no representa este listado un elenco cerrado, pues la normativa reguladora prevé la posibilidad de presentar una solicitud de PPT en casos distintos a los detallados. Para esos casos diferentes a los expuestos se requiere previa autorización del órgano competente que verificará la oportunidad de la propuesta en función a la especial trascendencia o complejidad de la operación. A lo que la normativa de Vizcaya y Guipúzcoa añaden que se tendrá en consideración a los efectos de ser autorizada tal solicitud «la estructura

y dimensiones económicas del obligado tributario y a la trascendencia que la operación planteada pueda tener en el importe de sus obligaciones tributarias». En todas las regulaciones se especifica el hecho de no proceder recurso o reclamación de ningún tipo contra una resolución desestimatoria.

Como medida que podríamos calificar como preventiva, la solicitud debe presentarse con anterioridad a la realización del hecho imponible. Ahora bien, cuando estamos ante tributos de carácter periódico, las PPT deben presentarse de forma previa a la finalización del periodo impositivo en el que deba aplicarse el contenido de las propuestas. Archivándose todas las solicitudes presentadas fuera del plazo señalado.

La solicitud, presentada en plazo, deberá dirigirse en el caso de Vizcaya a la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica de la Dirección General de Hacienda. Sin embargo, en Guipúzcoa se determina en el decreto foral que se presentará ante la Dirección General de Hacienda del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas. Finalmente, en el caso de Álava simplemente se indica que se presentarán ante la Administración tributaria.

Además de los datos identificativos del obligado tributario y, en su caso, del representante, la solicitud deberá ir acompañada por una serie de documentos que a continuación detallamos<sup>33</sup>:

- Los antecedentes y las circunstancias del caso, que permitan comprender las razones, las consecuencias y resultado de la operación.
- Descripción exhaustiva de todos los elementos que puedan influir en la determinación de la deuda tributaria correspondiente a la operación o a la combinación de operaciones.
- La cuantificación concreta de la incidencia en la deuda tributaria de la operación de que se trate o, cuando no consten suficientemente en el momento de presentación de la propuesta, los criterios que determinen establecer dicha incidencia.
- Los conceptos tributarios y periodos impositivos afectados por la operación respecto a la que se presenta la propuesta previa de tributación, así como la incidencia que en cada uno de ellos tenga la misma.
- Los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

<sup>33</sup> La regulación no es idéntica en las tres provincias vascas. Apuntamos, en relación con los documentos que deben acompañar a la solicitud, lo contenido en la normativa de Guipúzcoa.

Vizcaya y Álava prevén que en el caso de que la PPT o la resolución sobre la misma deba ser objeto de intercambio de información con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en virtud de un instrumento de asistencia mutua, se declarará dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la Administración tributaria competente para la resolución del procedimiento y se consignarán, además, los datos siguientes:

- Identificación del grupo mercantil o fiscal al que pertenece, en su caso, la entidad que presenta la PPT, incluyendo los números de identificación fiscal o códigos equivalentes, en su caso, de todas las entidades no residentes afectadas.
- Descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones desarrolladas o a desarrollar. En cualquier caso, dicha descripción se realizará con pleno respeto a la regulación del secreto comercial, industrial o profesional y al interés público.
- Estados que pudieran verse afectados por la transacción u operación objeto de la propuesta.
- Personas residentes en otros Estados que pudieran verse afectadas por la resolución del procedimiento.
- Otros datos que fueran exigibles por la normativa de asistencia mutua aplicable.

También Guipúzcoa señala que en el caso de que la PPT pueda verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza, dicha circunstancia se declarará de forma expresa, sin perjuicio de poder ser apreciada de oficio por parte del órgano competente para resolver, requiriéndose idéntica documentación que la señalada anteriormente.

La normativa establece que en el supuesto de que la solicitud no reuniera los requisitos señalados en la normativa, se requerirá a la persona interesada con el fin de que en un plazo de diez días subsane la falta o aporte los documentos preceptivos. En el caso de no hacerlo se archivará sin más trámite su solicitud.

Por lo que se refiere a la tramitación de la propuesta, la normativa reguladora dispone que iniciada esta fase del procedimiento puede instarse al obligado tributario a presentar la documentación que el órgano competente para resolver estime necesaria a fin de adoptar la correspondiente resolución.

Una vez elaborada la propuesta de resolución será elevada a la Comisión de Doctrina Tributaria de la Hacienda Foral de Vizcaya o, en su caso, a la Comisión Consultiva Tributaria de Guipúzcoa, salvo que con anterioridad se hubieran resuelto supuestos esencialmente similares o que los criterios interpretativos no planteen cuestiones novedosas. Las

mencionadas Comisiones determinarán, con carácter vinculante, si confirman la propuesta elaborada o si, por el contrario, la rechaza. En este último supuesto, la devolverá al órgano competente acompañada de los fundamentos básicos de la proposición adoptada, para su reelaboración con base en estos fundamentos. No prevé esta remisión la normativa de Álava.

Por lo que a la resolución se refiere, dictada por el órgano competente deberá ser motivada y producirse en un plazo de seis meses, salvo en el caso de Álava que se reduce a la mitad, es decir, tres meses. Resolución que no podrá ser objeto de recurso o reclamación, sin perjuicio de poder plantearlos contra el acto administrativo que posteriormente se dicte. Hay que añadir que la falta de aprobación en el plazo previsto no implicará aceptación de los criterios ni la cuantificación que se exprese en la propuesta.

Por último, la normativa hace referencia al archivo de las PPT. Así, establece que serán archivadas las formuladas respecto a hechos imposables u obligaciones tributarias sobre las que no tenga competencias la Administración tributaria correspondiente (no se contempla tal causa de archivo en la normativa de Álava), las que se formulen por personas no legitimadas, tal como ya se ha indicado también se archivarán aquellas que no subsanen sus defectos en el plazo de diez días desde el requerimiento realizado a tal efecto y las que se presenten fuera de los plazos establecidos en la normativa. La decisión sobre el archivo será debidamente notificado al obligado tributario quien no podrá interponer recurso o reclamación.

### 3.3.2. Reflexiones sobre la oportunidad de la regulación de las PPT en la LGT

Si en un momento anterior de este trabajo hicimos referencia al apartado primero del artículo 17 de la LGT donde se establece qué debe entenderse por relación jurídico-tributaria, tras la exposición realizada debemos centrar la atención, de forma especial, en el apartado segundo del mencionado artículo donde se puede leer que: «De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración [...]». El literal de este apartado, que da forma a la relación jurídico-tributaria, no evoca imposición sino ecuanimidad y, de esta forma, refuerza la idea de cooperación.

No obstante, este ánimo cooperativo que parece contemplar el legislador no debe ensombrecer la finalidad principal del sistema tributario cual es el sostenimiento del gasto público. De forma tal que todo lo dicho debe enmarcarse en la necesidad de que la Administración haga efectivo el crédito tributario y el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias. En suma, que la cooperación como nuevo paradigma en la relación jurídico-tributaria debe ser un medio para favorecer el cumplimiento del obligado tributario con el sustento de la Administración, lo que reportará una mayor seguridad jurídica y una minoración en

los costes fiscales indirectos para el contribuyente, sin olvidar la mejora en la eficiencia y eficacia de la gestión administrativa.

Es en este contexto en el que conviene cuestionar la validez de las PPT como instrumento eficaz hacia el cumplimiento cooperativo. Por ello, atendiendo a criterios jurídico-formales nada parece impedir la incorporación de su regulación en la LGT. Y la misma valoración debe otorgarse al atender a criterios pragmáticos y cuyos principales efectos han sido ya mencionados. No obstante, no puede prescindirse de otras valoraciones que afectan al principio de igualdad o legalidad y donde se plantean los mayores riesgos sobre su implementación.

Por lo que se refiere al principio de igualdad las dudas surgen al encontrarnos ante un mecanismo que tiene, entre otras, como nota caracterizadora la especificidad. En un supuesto de adopción del mecanismo en la LGT podría plantearse mantener el ámbito objetivo que actualmente se regula en las provincias vascas, dando cabida a más contribuyentes, sin necesidad de que se redujera a las empresas integrantes del Foro de Grandes Empresas. Con independencia de la determinación de un ámbito subjetivo más o menos extenso lo que es claro es que no es un mecanismo de carácter general al que van a acceder todos los contribuyentes. De forma que esta selección, podríamos denominar indirecta, puede plantear dudas sobre el principio de igualdad.

Dos son las cuestiones que deben ponerse de manifiesto en relación con esta desagregación subjetiva. En primer lugar, debe partirse de la siguiente circunstancia: el cumplimiento cooperativo tiene como principal objetivo facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En consecuencia, no puede suponer el empleo de las PPT como vía para evitar dar cumplimiento al artículo 31.1 de la CE. En segundo lugar, si bien es cierto que la diferencia de trato va a suponer una ventaja, ello no es necesariamente contrario al artículo 14 de la CE. Y así lo ha advertido el TC en diferentes sentencias, entre otras, citamos la Sentencia 166/1986, de 19 de diciembre (NCJ063768), donde al respecto manifiesta: «La vocación a la generalidad que, su propia estructura interna, impone a las leyes viene protegida, en nuestra ley fundamental, por el principio de igualdad en la ley establecido en su art. 14; pero este principio no prohíbe al legislador contemplar la necesidad o la conveniencia de diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, porque la esencia de la igualdad consiste, no en proscribir diferenciaciones o singularizaciones, sino en evitar que estas carezcan de justificación objetivamente razonable, enjuiciada en el marco de la proporcionalidad de medios al fin discernible en la norma diferenciadora. Eso equivale a decir que la prohibición de desigualdad arbitraria o injustificada no se refiere al alcance subjetivo de la norma, sino a su contenido y, en su virtud, que la ley singular supuesto el más intenso de ley diferenciadora debe responder a una situación excepcional igualmente singular y que su canon de constitucionalidad es la razonabilidad y proporcionalidad de la misma al supuesto de hecho sobre el que se proyecta».

Ambas puntualizaciones arrojan luz sobre esta primera cuestión conflictiva, pudiendo concluir que no es contrario el mecanismo al principio de igualdad.

La segunda duda se produce en torno al principio de legalidad. El hecho de encontrarnos ante un mecanismo que no es de aplicación general suscita dudas sobre su utilización para favorecer una fiscalidad a la carta, para unos pocos, y excluyente, para el resto. En este sentido, recordemos que la finalidad del mecanismo es facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de forma previa a la realización del hecho imponible para supuestos complejos, pero no para que la Administración acuerde un tratamiento diferente al que correspondiera al contribuyente en otro contexto, por ejemplo, en el ámbito de inspección. No tiene cabida, pues, que sean utilizadas como herramienta para la competencia fiscal agresiva. Además hay que tener presente la prohibición de las ayudas de Estado en el ámbito de la Unión Europea y, por tanto, las ventajas selectivas a las empresas para atraer inversiones. Y en el mismo sentido debe considerarse lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE cuyo objetivo es la cooperación en el intercambio de información para el caso que del acuerdo se deriven efectos transfronterizos y cuya exigencia de observación, para mayores garantías de cumplimiento, puede quedar previsto en el régimen jurídico de las PPT. Todo ello producto de la adopción de las medidas que tienen su origen en la acción 5 del Plan BEPS que trata de combatir los efectos de la competencia fiscal nociva.

En suma, atendiendo a lo expuesto, entendemos que las dudas sobre los efectos nocivos sobre el principio de igualdad y legalidad, principales dificultades detectadas, quedan resueltas.

## 4. Reflexiones finales

Las obligaciones materiales y formales que pueden derivarse de la relación jurídico-tributaria afectan tanto a la Administración como al obligado tributario. Esta previsión dibuja un marco de cooperación donde cumplir tales obligaciones. De esta forma pueden ser superadas las dificultades en materia de seguridad jurídica, así como minimizar los costes fiscales indirectos para el contribuyente. De otro lado, se ganará en eficiencia y eficacia en la gestión administrativa. No obstante, si bien se ha marcado la hoja de ruta, el proceso no ha concluido. Puede darse un paso más mediante un mecanismo que permita solventar dudas en materia de tributación reduciendo con ello la litigiosidad. Motivo por el cual nos preguntamos: *¿son las Propuestas Previas de Tributación reguladas en el País Vasco un modelo hacia el cumplimiento cooperativo?* En la medida en que suponga su regulación la vía hacia la conjunción de voluntades que permita dar respuestas a cuestiones especialmente complejas, aportando seguridad jurídica, disminuyendo la litigiosidad y facilitando el cumplimiento de conformidad al artículo 31.1 de la CE entendemos que es recomendable y positiva su regulación en el seno de la LGT.



## Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F. D. (2005). Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. *Documentos de trabajo*, 28, 1-34.
- García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Derecho&Sociedad*, 27, 28-41.
- González-CuéllarSerrano, M.L. (2007). Las actas de conformidad y las actas con acuerdo. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A. Yábar Sterling (Coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 463-482). Madrid: Dykinson
- Lago Montero, J. M. (2007). De la litigiosidad y justicia tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel, A. Yábar Sterling (Coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 511-552). Madrid: Dykinson.
- López Martínez, J. (2017). Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas. *Quincena Fiscal*, 15, 1-39 (BIB 2017/12771).
- Martínez Giner, L. A. (2015). La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley. *Quincena Fiscal*, 20, 1-52 (BIB 2015/17116).
- Merino Jara, I. (2011). Las propuestas previas de tributación en el País Vasco. En E. Simón Acosta (Dir.), *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amattucci. Sette voumi rilegati*. Nápoles: Temis; Universidad Federico II Napoli; Jovene.
- Merino Jara, I. (2017). Las propuestas previas de tributación. *Nueva Fiscalidad*, 3, 9-15.
- OCDE. (2013). *La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing.
- Plaza Vázquez, A. L. (2010). Tributación y seguridad jurídica, ¿qué seguridad? *Quincena Fiscal*, parte Opinión profesional, 19, 1-3 (BIB 2010/2213).
- Rodríguez-Arana Muñoz, J. (2017). Principio de seguridad jurídica y técnica normativa. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 4, 1-15 (BIB 2007/529).
- Rovira Ferrer, I. (2017). La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 5-42.
- Sánchez García, J. A. (2018). El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del derecho y la seguridad jurídica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 418, 37-68.
- Sanz Gómez, R. J. (2013). La relación cooperativa entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal. *Crónica Tributaria*, 3, 33-44.
- Sesma Sánchez, B. (2017). La reforma de la LGT en materia de prescripción tributaria: cuestiones conflictivas. *Revista Española de Derecho Financiero*, 173, 1-32 (BIB 2017/579).
- Villaverde Gómez, M. B. (2013). Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas. *Dereito*, Vol. 22, núm. ext. 1, 685-715.