

ÍNDICE

Resumen-Abstract

1. INTRODUCCIÓN

2. ELABORACIÓN NORMAS. APLICACIÓN

2.1. Elaboración normas

2.1.1. Interpretación normativa: consultas DGT. Consultas CBPT. Certeza tributaria: necesario

2.1.2. Aplicación normativa

2.2. Relación jurídica tradicional: art. 17 LGT (sujeto activo-sujeto pasivo)

2.3. Autoliquidación: Desplazamiento de la carga a los obligados tributarios (certeza y claridad normas); dificultad en la interpretación de las normas

2.4. Interpretación razonable normas. Consecuencias

2.5. Certeza tributaria. Medios de proporcionar dicha certeza: art. 85 LGT

2.5.1. Consideraciones generales

2.5.2. La consulta tributaria

2.5.3. Información y asistencia tributaria

2.5.4. Consultas al amparo del Código de Buenas Prácticas Tributarias

2.5.5. Conclusiones particulares

2.5.6. APAs: plazo 6 meses (art. 91 LGT)

2.5.7. Procedimientos amistosos

2.5.8. Sistemas de ayuda

3. CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

WEBGRAFIA

2.3. Autoliquidación: Desplazamiento de la carga a los obligados tributarios (certeza y claridad normas); dificultad en la interpretación de las normas

Hoy la figura de autoliquidación constituye el núcleo básico de la gestión tributaria de la Agencia Tributaria, de modo que es el contribuyente quien califica los hechos y negocios jurídicos, determina el alcance y significado de las normas tributarias y las aplica, cuantificando la deuda tributaria, que después ha de ingresar.

Por ello resulta esencial la tarea de establecer mecanismos y canales de ayuda y colaboración para facilitar el cumplimiento voluntario de las normas y no solo centrarse en la actividad de control.

Es necesaria la colaboración y ayuda de la Administración a favor del administrado.

Son por ello muy relevantes los denominados deberes de información y asistencia, a los que se refiere la Ley General Tributaria. La Administración tiene la obligación y necesidad de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones, tal como indica el artículo 85 de la Ley General Tributaria.

La Administración tributaria tiene una misión fundamental en la interpretación y aclaración de la normativa tributaria. Resulta preciso e imprescindible adelantar cuanto antes los criterios a los contribuyentes, de modo que éstos puedan tener seguridad respecto de la actuación administrativa futura.

La asistencia al contribuyente se configura como un elemento esencial del sistema tributario: el necesario complemento de la autoliquidación.

2.4. Interpretación razonable normas. Consecuencias

Anteriormente se ha indicado que el artículo 12 de la Ley General Tributaria incluye una referencia expresa de cómo han de interpretarse las normas tributarias y ha de hacerse como cualquier otra norma, según: "el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Por tanto, hay que delimitar de una parte la interpretación administrativa y, de otra, la interpretación del contribuyente y las consecuencias de la misma que pudieran producirse desde el punto de vista del cumplimiento normativo.

En relación con lo anterior, señala el artículo 179.2.d)⁹ de la LGT que no existe responsabilidad tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones

⁹ "d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se

En efecto, cabe afirmar y concluir en este apartado, que se precisa de manera expresa que no caben los automatismos en la imposición de sanciones.

2.5. Certeza tributaria. Medios de proporcionar dicha certeza: art. 85 LGT

En este apartado se examinará la manera en que puede obtener certeza tributaria el contribuyente/obligado tributario, elemento esencial del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La OCDE destaca que la incertidumbre fiscal crea el riesgo de desalentar la inversión. La OCDE sugiere, sobre la base de estudios, análisis y encuestas realizados, que las empresas consideran que la seguridad fiscal en el impuesto de sociedades y el IVA es importante para las decisiones de inversión y localización. Los principales factores de incertidumbre fiscal para las empresas están relacionados con la incertidumbre de las prácticas de administración fiscal, los enfoques incoherentes de las distintas autoridades fiscales a la hora de aplicar las normas fiscales internacionales y las cuestiones relacionadas con los mecanismos de resolución de litigios.¹¹

Es preciso la mejora de la claridad de la legislación, el aumento de la previsibilidad y la coherencia de las prácticas de la administración fiscal, la prevención eficaz de los litigios y unos mecanismos sólidos de resolución de los mismos.

La OCDE señala una serie de áreas donde se debe mejorar:

- Abordar la complejidad y mejorar la claridad de las normas.
- Articular normas contra la evasión.
- Mejora de los procedimientos de recaudación de impuestos en origen y de los procedimientos de desgravación en virtud de los tratados.
- Mejorar los regímenes nacionales de solución de controversias, así como los programas de resolución de conflictos tributarios internacionales.
- Agilizar los acuerdos previos de valoración (APAs).
- Desarrollo de las auditorías simultáneas y conjuntas.

El problema radica en que como decíamos al principio "sancionar" no es "liquidar", y por muy objetivas que sean las infracciones apreciadas, que lo son, es preciso anudarlas al elemento de la culpabilidad que es tan elemental como necesario. Su ausencia determina que la sanción no sea ajustada a derecho, pues pesa sobre la Administración la carga de valorar la conducta a efectos de decidir la concurrencia de la culpabilidad. Entender las cosas de otra manera supondría aceptar que la mera trasgresión, de cuya realidad en este caso no dudamos, comporta automáticamente la sanción, pues el acuerdo sancionador se limita a describir las trasgresiones, pero omite toda valoración culpabilística del infractor, lo que significa, que el acuerdo sancionador no puede ser confirmado. (...).

Ello supone, en definitiva, la desestimación del motivo y la confirmación del pronunciamiento de la sentencia en el punto examinado, aunque por razones distintas.

¹¹ IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors July 2018. <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-financeministers-july-2018.pdf>.

En este apartado se va a analizar la manera en que proporciona la Administración tributaria certeza y seguridad jurídica. En la Ley General Tributaria (LGT) y en su norma de desarrollo 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 (RGAT), se establecen los mecanismos con los que cuentan los contribuyentes para obtener certeza tributaria, de manera que la Administración tributaria pueda facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Adicionalmente y de manera totalmente alegal, el Código de Buenas Prácticas Tributarias acordado entre un número relevante de empresas y la AEAT que tiene por objeto, entre otras cuestiones, mejorar el funcionamiento del sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica y de la cooperación recíproca, desde julio de 2010, establece un mandato que debe cumplir la AEAT en lo relativo a facilitar determinados criterios administrativos y así en el apartado 2.3 del Código se establece lo siguiente:

"La Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas".

A continuación, se examinará cómo se puede conciliar el mecanismo tradicional de obtención de certeza tributaria, mediante la contestación de consultas del artículo 88 LGT, con otros mecanismos que no han tenido el desarrollo pertinente, como es el deber de información de la Administración tributaria (artículo 85.2.b) y su desarrollo con el artículo 63 del RGAT y con el mecanismo previsto en el CBPT.

2.5.1. *Consideraciones generales*

Existe un deber genérico de información y asistencia de la Administración tributaria a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones.

La información responde a la necesidad de incrementar la certeza tributaria de los obligados tributarios en un entorno normativo complejo y cambiante.

La prestación de esta obligación puede responder a una oferta genérica realizada directamente por las Administraciones, o bien derivar de una demanda concreta solicitada por el contribuyente.

Al finalizar el proceso, las administraciones fiscales participantes pueden alcanzar la conclusión de que una cuestión examinada en el programa ICAP representa un riesgo fiscal nulo o escaso y emitirán una carta de resultado en la que se concretarán los resultados de la evaluación de riesgos y concretando la posición de la Administración tributaria respecto de lo que representa la entidad desde el punto de vista del riesgo para su Administración y con ello se otorgará cierta certeza al grupo de empresas multinacionales considerado.

El calendario del ICAP dependerá de una serie de factores, pero en la mayoría de los casos el período comprendido entre la reunión inicial y la emisión de las cartas de garantía debe ser de 12 meses.

El artículo 85 de la LGT, en lo relativo al deber de información y asistencia a los obligados tributarios, dispone lo siguiente:

- "1. La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.
2. La actividad a la que se refiere el apartado anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:
 - a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.
 - b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.
 - c) Contestaciones a consultas escritas.
 - d) Actuaciones previas de valoración.
 - e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias."

De los *instrumentos concretos* que enumera la Ley, corresponden a la información, desde una perspectiva general los siguientes:

- a) La publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.
- b) Las comunicaciones y actuaciones de información de los criterios administrativos para la aplicación de la normativa a través de los servicios de información, así como a través de las bases de datos constituidas al efecto.

Por otra parte, pueden existir solicitudes concretas de los obligados tributarios, para la obtención de seguridad jurídica y atendiendo a ello podemos encontrar los siguientes mecanismos:

- a) La contestación de consultas escritas. Ordinarias y las relativas o presentadas al amparo del código de buenas prácticas tributarias.
- b) Las actuaciones previas de valoración.

Se abordará a continuación el análisis del mecanismo tradicional, la contestación de consultas tributarias; en contraposición al mecanismo de información que debe facilitar la Administración tributaria (art. 63 RGAT) y, finalmente, lo que prevé el CBPT.

2.5.2. La consulta tributaria

Constituye el mecanismo tradicional de obtención de certeza tributaria mediante solicitud del obligado tributario (art. 88 LGT). La Administración tributaria resuelve las dudas que pueda plantearle a un obligado tributario la realización de una operación concreta.

La contestación de los escritos de consultas constituye una facultad esencial de la interpretación normativa que tiene encomendada la Administración tributaria.

Es una petición que se realiza a la Administración tributaria para que evalúe unas circunstancias y se pronuncie sobre las implicaciones tributarias que se derivan de esa operación.

El escrito de consulta puede referirse a cualquier duda que pudiera tener el contribuyente relacionada con el cumplimiento de obligaciones, ya sean materiales y formales respecto de la calificación tributaria (LGT art. 88.1).

Una cuestión a considerar son los efectos que tienen las contestaciones (LGT art. 89; RGAT art. 68.1), respecto de una parte en lo relativo a la vinculación, y, de otra, la extensión de los efectos vinculantes a terceros, respecto de esto último deben concurrir unos requisitos que han de cumplirse ineludiblemente.

Y quién es el competente en esta materia, en este sentido el artículo 5.1.b) del Real Decreto 689/2020, de 21 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales, atribuye a la Dirección General de Tributos, entre otras funciones "la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos del Ministerio de Hacienda, así como la realización de los estudios, económicos y jurídicos, necesarios para el cumplimiento de estas tareas".

2.5.3. Información y asistencia tributaria

En cuanto a las solicitudes concretas de interpretación de las normas, además del tradicional de la consulta tributaria, la LGT prevé otras opciones.

En efecto, en el artículo 63 del RGAT se establecen, con la denominación de actuaciones de información tributaria, diversas posibilidades de actuación, que abarcan desde la publicación de textos actualizados, en aras de la transparencia, así como la difusión de doctrina administrativa mediante comunicaciones y la contestación a solicitudes de información.

Hay que mencionar lo que figura en el artículo 63.2¹⁴ RGAT que atribuye a los obligados tributarios una facultad muy concreta frente a la Administración, por la que el obligado tributario puede

¹⁴ Artículo 63. Actuaciones de información.

"1. Las actuaciones de información se realizarán de oficio mediante la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y la doctrina administrativa de mayor trascendencia o mediante el envío de comunicaciones, entre otros medios.

La elaboración de las disposiciones interpretativas o aclaratorias corresponderá a los órganos a los que se refiere el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria debe actuar contestando a la consulta o pronunciándose sobre el acuerdo propuesto.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se publicarán en el boletín oficial que corresponda, pudiendo ser sometidas a información pública, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, en la forma establecida en el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

instar solicitudes de información tributaria, pero no se encuentra muy precisada la naturaleza de esa información y cómo se encaja con lo previsto en el mecanismo tradicional de contestación a consultas escritas cuya competencia indiscutible corresponde a la Dirección General de Tributos.

Pudiera parecer que el competente en este ámbito debería ser la AEAT, en contraposición a lo que se establece para las consultas tributarias tradicionales, aunque también pudiera entenderse que aquellos escritos que se dirijan a la DGT que no cumplan los requisitos formales previstos normativamente tendrán la consideración de mera información.

En este sentido el artículo 63.4 no despeja la duda planteada anteriormente cuando indica:

"4. En el ámbito de competencias del Estado, las actuaciones de información tributaria corresponderán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se refieran a cuestiones de su competencia, excepto cuando se refiera a cuestiones relativas a la aplicación de los tributos desarrolladas por otro órgano o entidad".

Del precepto transcrito pudiera pensarse que esta modalidad de información queda atribuida a la AEAT, pero no resulta del todo preciso.

2.5.4. Consultas al amparo del Código de Buenas Prácticas Tributarias¹⁵

Tal como se ha señalado anteriormente, las empresas adheridas al código cuentan con una posibilidad adicional por la cual se da un mandato para que la AEAT establezca unos cauces adecuados para dar respuesta a determinadas cuestiones. En efecto el Código señala en su apartado 2.3 lo siguiente:

2. Las actuaciones a las que se refiere el párrafo primero del apartado anterior, también deberán llevarse a cabo, a iniciativa del obligado tributario, mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que sea el medio por el que se formulen. Cuando resulte conveniente una mayor difusión, la información de carácter general podrá ofrecerse a los grupos sociales o instituciones que estén interesados en su conocimiento.

En los supuestos en los que las solicitudes de información se formulen por escrito, se deberá incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del obligado tributario, así como el derecho u obligación tributaria que le afecta respecto del que se solicita la información.

3. En la contestación a las solicitudes de información tributaria, incluidas aquellas relativas a retenciones, ingresos a cuenta o repercusiones, la Administración comunicará los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, sin que dicha contestación pueda ser objeto de recurso.

Las actuaciones de información y las contestaciones a las solicitudes de información tendrán los efectos previstos en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La falta de contestación de las solicitudes de información en los plazos establecidos en el artículo 64 de este reglamento no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud.

4. En el ámbito de competencias del Estado, las actuaciones de información tributaria corresponderán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se refieran a cuestiones de su competencia, excepto cuando se refiera a cuestiones relativas a la aplicación de los tributos desarrolladas por otro órgano o entidad."

¹⁵ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml

"La Agencia Tributaria establecerá procedimientos adecuados para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los criterios que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas."

Una cuestión a determinar es qué se entiende por determinadas operaciones u operativas, pero lo que es claro es que de una u otra manera la Administración tributaria tiene un deber de actuación.

2.5.5. Conclusiones particulares

La Administración tributaria tiene un deber ante los obligados tributarios, en un entorno tributario caracterizado por la complejidad normativa, de ofrecer un mínimo de certeza tributaria para posibilitar que los contribuyentes puedan cumplir con garantías sus obligaciones tanto materiales como formales.

Una de las cuestiones fundamentales a las que se enfrentan los obligados tributarios son las relativas a las operaciones de reestructuración societaria del capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

En efecto las grandes empresas, aunque también las que no lo son, están acometiendo constantemente operaciones de reestructuración societaria y pretenden que las operaciones tengan neutralidad desde el punto de vista fiscal.

La aplicación del régimen fiscal de neutralidad en ocasiones constituye algo esencial para las empresas. El tener la certeza de que la operación merece el régimen de protección, con carácter previo a la ejecución de la operación, suele ser una prioridad para las empresas.

El artículo 89 de la LIS establece unas exigencias para su aplicación. En efecto, se señala que deberá comunicarse la realización de la operación a la AEAT y se indica, adicionalmente, que deberá presentarse en los plazos y la forma que se determine reglamentariamente (arts. 48 y 49 del RIS).

Adicionalmente el apartado 2 del artículo 89 de la LIS establece que "no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal."

Es decir, el texto transcrito deja sin efecto los beneficios fiscales del régimen de neutralidad fiscal de las operaciones de reestructuración, cuando se den una serie de situaciones: cuando el motivo principal de la operación sea el fraude o la evasión fiscal (difícil de delimitar una y otra) y cuando la operación se haga sin motivos económicos válidos (concepto jurídico indeterminado).

Ante esta situación y el entorno existente, parece que se ha ido produciendo un importante incremento de solicitudes de escritos para buscar un amparo previo del régimen fiscal de neutralidad.

Ello sin que las contestaciones, en ocasiones, fueran del todo satisfactorias, ya que en algunos casos se indicaba que las operaciones bien pudieran estar amparadas por el régimen, a tenor de las manifestaciones del escrito planteado, al considerarse que lo señalado cumplía el objetivo de los denominados motivos económicos válidos; por el contrario, en otras ocasiones, y no solo en estos supuestos, se utiliza la cláusula de estilo que señala que, en lo relativo al caso en cuestión, deberá ser valorado por los órganos competentes de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, que en muchas ocasiones significa no aportar ninguna seguridad jurídica al consultante.

En este contexto parece que la obtención de certeza y seguridad jurídica por los contribuyentes plantea ciertas dificultades, pero qué vías de solución podrían articularse. Las posibles soluciones que permitiría dar la necesaria certeza tributaria se podrían concretar mediante lo siguiente:

- Cambiar la norma y redactar adecuadamente aquella que plantee más problemas, para evitar la incertidumbre jurídica derivada de la existencia de conceptos jurídicos indeterminados.
- Descargar algunas cuestiones interpretativas en la AEAT. Esta posible atribución debería estructurarse adecuadamente, con una separación clara entre los órganos que deben realizar las comprobaciones y la posible unidad encargada de contestar a esas solicitudes de información, de manera que hubiera algún tipo de separación orgánica aun cuando estuvieran ambas integradas en la misma organización.
- Para evitar problemas competenciales, en esa posible norma de desarrollo del artículo 63.2 RGAT deberían precisarse las cuestiones o el tipo de materias susceptibles de quedar atribuidas a la AEAT.

2.5.6. APAs: plazo 6 meses (art. 91 LGT)

Constituye otro mecanismo que posibilita que la Administración tributaria pueda proporcionar certeza a las entidades para operar en un entorno más seguro. Las empresas multinacionales que frecuentemente hacen muchas transacciones entre empresas filiales tienen dificultades en ocasiones para determinar el precio de una transacción. Ese precio fijado de una manera “aleatoria”, en ocasiones, provoca dificultades y tensiones con la administración tributaria por lo que resulta imprescindible, en aras de la seguridad jurídica, posibilitar que las empresas cuenten con mecanismos apriorísticos para fijar unos precios que sean conformes con los estándares de las administraciones tributarias.

Por ello en un entorno de negocios transnacional, donde es habitual que las empresas realicen operaciones entre sus filiales y sucursales, es esencial, contar con esquemas fiscales, para la búsqueda de un reparto adecuado de los ingresos tributarios entre las administraciones.

que pueden afectar a ejercicios pretéritos, en cuanto a que las circunstancias preexistentes fueran análogas a las descritas en el acuerdo.

Hay dos tipos de APAs: unilateral y bilateral:

- El APA unilateral

El APA unilateral es aquél en que la administración fiscal y el contribuyente, en su jurisdicción, establecen un acuerdo concreto que afecta únicamente a esa administración.

- APA bilateral y multilateral¹⁷

Los APA bilaterales o multilaterales son un acuerdo en el cual dos o más Administraciones tributarias establecen un compromiso sobre determinadas transacciones que afectan a esos países.

2.5.7. Procedimientos amistosos ^{18 19}

Los procedimientos amistosos constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones provoca una imposición o no es conforme con las previsiones del Convenio para evitar la Doble Imposición de que se trate (en adelante, CDI).

Los conflictos se han de resolver de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados.

¹⁷ Resulta muy compleja y costosa la adopción de las APAs bilaterales. En efecto dados los diferentes ritmos y procedimientos administrativos el consumo de tiempo y de recursos es muy importante y en ocasiones los plazos de dilatan mucho en el tiempo.

¹⁸ Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (BOE de 18 de noviembre).

¹⁹ La Resolución por la que se aprueba el Plan de control Tributario de 2021 subraya, en el apartado III, número 2, relativo a la *investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero, donde se precisa el control de tributos internos* (actuaciones de comprobación, respecto de los procedimientos amistosos), que “asimismo, mantienen su importancia estratégica para mejorar la neutralidad impositiva los Procedimientos Amistosos [(MAP), por sus siglas en inglés: «Mutual Agreement Procedure»], que siguen manifestándose como un mecanismo de solución de conflictos entre dos administraciones tributarias cuando la actuación de una, o de ambas, pueda producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) suscrito entre ambos Estados. Este mecanismo de solución internacional de controversias, ya sea regulado por la Unión Europea en el Convenio de Arbitraje 90/436/CEE, como convenido por los propios Estados con países terceros por medio del artículo 25 de los CDI ratificados al amparo del Modelo de Convenio de la OCDE, ha crecido muy significativamente en los últimos años y se erige en una de las principales vías internacionales para la resolución de este tipo de controversias para un gran número de regularizaciones de alcance transnacional.

A los mecanismos de resolución de conflictos indicados, debe unirse en 2021 el derivado de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, lo que reforzará las opciones disponibles para resolver las disputas que puedan surgir entre Estados miembros de la Unión Europea y eliminar la doble imposición.

La Agencia Tributaria contribuirá en dicho ejercicio a facilitar la difusión de las posibilidades de acceso a todos estos mecanismos, ampliando la información que al respecto proporciona a todos los contribuyentes a través de internet.”

En el texto refundido de la normativa de tributación de no residentes²⁰ en la disposición adicional primera, se fijan una serie de reglas a estos efectos. El desarrollo reglamentario ha tenido lugar con el Real Decreto 1794/2008. Esta norma distingue dos clases de procedimientos:

- Los procedimientos previstos en los CDI suscritos entre España y otro Estado, cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el convenio.
- Los procedimientos regulados en el Convenio Europeo de Arbitraje de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas.

El régimen de los procedimientos amistosos es absolutamente fundamental y cuenta con una posición jurídica preeminente.

2.5.8. Sistemas de ayuda²¹

²⁰ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

²¹ Para la Administración tributaria constituye una tarea esencial reforzar las actuaciones dirigidas a la mejora del cumplimiento tributario voluntario, mediante la mejora en los canales de información como mecanismo de lo que se denomina en la OCDE como actuaciones proactivas en apoyo del contribuyente, así en el Plan de Control de Tributario de 2021 aprobado mediante Resolución de 19 de enero de 2021 (BOE de 1 de febrero) indica que se consolidará en 2021 el nuevo modelo de asistencia integral, implantando medidas que favorezcan el cumplimiento voluntario y que se materializará, entre otras, en las siguientes actuaciones:

- “a) Consolidación de las denominadas «Administraciones de asistencia Digital Integral» (ADIs), como plataformas dirigidas a prestar servicios de información y asistencia por medios electrónicos, mediante la utilización de distintos canales de comunicación virtuales (Asistente Virtual en IVA-AVIVA, Asistente Censal, chat, videollamada, correo electrónico, llamada saliente especializada...) que permitirán adecuar estas tareas al perfil y necesidades de los contribuyentes. Se ha efectuado una prueba piloto en el cuarto trimestre de 2020, para asegurar que comience su funcionamiento efectivo en 2021.
- b) Tras la implantación y consolidación del Asistente Virtual del sistema de Suministro Inmediato de Información durante el año 2018, es preciso continuar con el desarrollo de nuevas herramientas y asegurar su correcto funcionamiento mediante la actualización de sus contenidos en el 2021. Por lo que se refiere a la nueva asistencia online en IVA, esta se presta a través del Asistente Virtual y de las siguientes herramientas complementarias:
 - El localizador de entregas de bienes y de prestaciones de servicios que se encuentra ya en funcionamiento y, se continuará su actualización para adecuarse a los cambios de la normativa comunitaria que entrarán en vigor en 2021.
 - El calificador inmobiliario. Este servicio ya se encuentra en funcionamiento y se continuará promoviendo la mejora en la información facilitada.
 - La ayuda a la confección de los modelos 303 para arrendadores y 303 básico para autónomos. Estos servicios se encuentran en funcionamiento en 2020 y se avanzará en su mejora mediante el lanzamiento de nuevas versiones.
 - La calculadora de plazos de modificación de bases imposables y otras rectificaciones. Este servicio se encuentra ya en funcionamiento y en 2021 se continuarán desarrollando tareas de consolidación de esta herramienta.
 - La calculadora de prorratas, que permite calcular la prorrata general y especial, la regularización anual del porcentaje definitivo, así como la regularización anual y resultante de la transmisión de bienes de inversión. Esta herramienta se ha incorporado en 2020 y se consolidará en 2021.
 - La calculadora de plazos del SII. El servicio ya está en funcionamiento y se continuará impulsando su mejora en 2021.
 - Asistentes virtuales del SII. En 2021 se desarrollarán tareas de actualización.

Igualmente se pone a disposición de los ciudadanos un servicio de información y asistencia dirigido a conocer los intereses, legales y/o de demora, que puedan resultar aplicables a las deudas, tributarias y/o no tributarias.

- Intereses de Aplazamientos y Fraccionamientos.
 - o Cálculo de aplazamientos y fraccionamientos.
- Intereses de deudas tributarias.
 - o Cálculo del interés de demora a favor del contribuyente.
 - o Cálculo del interés de demora de deudas tributarias.
- Intereses de deudas no tributarias.
 - o Cálculo del interés legal a favor del contribuyente.
 - o Cálculo del interés legal de deudas no tributarias.

2.5.8.6.2. Buscador de Actividades²⁷

Es una herramienta para mejorar el censo. Es un apoyo para delimitar correctamente el vector fiscal del contribuyente y que este se ubique en el sector de actividad adecuado.

El sistema trata de interactuar con el contribuyente mediante la introducción de *una palabra significativa* de su actividad; y así el sistema va haciendo preguntas hasta concretar la actividad correcta.

Final del formulario

Es una herramienta que ofrece el epígrafe o epígrafes de las Tarifas de IAE, partiendo de una descripción basada en una o varias palabras significativas de la actividad a realizar.

Para cada actividad descrita, se le ofrecerán uno o varios epígrafes. Para determinar el más adecuado el contribuyente deberá pinchar en el detalle de cada uno de ellos.

3. CONCLUSIONES

La complejidad del sistema tributario es una fuente de incertidumbre fiscal.

La problemática de la fiscalidad internacional es una preocupación de una gran dimensión para ciertos grupos que operan en un mundo global.

27

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Herramientas_de_asistencia_virtual/Herramientas_IAE___Censos/Herramientas_IAE___Censos.shtml

El plan consta de veinticinco acciones que la Comisión propondrá y ejecutará hasta 2024. Los posibles cambios legislativos están sujetos lógicamente a los resultados de una evaluación de impacto, que incluirá los derechos fundamentales y, especialmente, el derecho a la protección de los datos personales, que se llevará a cabo cuando sea necesario para valorar las diferentes opciones políticas, de conformidad con los principios de mejora de la legislación.

Como se ha indicado el Plan de acción fiscal contiene un conjunto de 25 iniciativas que la Comisión Europea pondrá en práctica de aquí a 2024 para que los impuestos sean más justos, sencillos y adaptados a las tecnologías modernas. Está diseñado para garantizar que la política fiscal apoye una rápida recuperación económica y unos ingresos públicos suficientes para el crecimiento a largo plazo en la UE. El Plan de Acción Fiscal establece medidas para:

- Reducir los obstáculos fiscales y las cargas administrativas innecesarias para las empresas en el Mercado Único. La simplificación fiscal mejorará el entorno empresarial, aumentará la competitividad de las empresas y contribuirá al crecimiento económico.
- Ayudar a los Estados miembros a hacer cumplir las normas fiscales existentes y mejorar el cumplimiento de las mismas, asegurando que puedan garantizar unos ingresos fiscales fiables.
- Ayudar a las autoridades tributarias a explotar mejor los datos existentes y a compartir nuevos datos de manera más eficiente, de modo que se mejore la aplicación de las normas tributarias y ayude a combatir el fraude y la evasión fiscal de manera más eficaz.
- Promover los derechos de los contribuyentes, aumentando el conocimiento de sus derechos en virtud de la legislación de la Unión Europea, simplificando sus obligaciones y facilitando su cumplimiento.

El hecho de si se está consiguiendo o no proporcionar esa certeza, seguridad jurídica y sencillez y simplificación normativa por las Administraciones, esa es la pregunta que hay que responder tanto a nivel interno como a nivel de la UE.

Bibliografía

JUAN LOZANO, A. M. y FUSTER ASENSIO, C. (2016): “Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema de factores de competitividad y legitimidad”, *Documento de Trabajo*, 5/2016. Instituto de Estudios fiscales.

PALAO TABOADA, C. (2020): “Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias”, *Revista española de Derecho financiero*, nº 185.

IMF/OECD (2019: Progress Report on Tax Certainty, Paris.

www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm

Constitución española de 1978.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

