


A debate la seguridad jurídica en el Derecho Tributario. Congreso en homenaje al Profesor Francisco Escribano

Discussions about tax certainty. Congress in honour of Professor Francisco Escribano

FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ
Profesor Titular Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Cádiz (España)

francisco.carrasco@uca.es

 <https://orcid.org/0000-0001-8777-0486>

El debate sobre la seguridad jurídica es un tema clásico, que ha sido objeto de investigación desde múltiples perspectivas y en diferentes momentos por la doctrina jurídica. Sin embargo, aún hoy, está plenamente justificado que se vuelva a profundizar en este ámbito como consecuencia de la creciente preocupación por la inseguridad existente en el ordenamiento tributario, tanto en el ámbito nacional como internacional, y teniendo en cuenta los perniciosos efectos que esta incertidumbre produce en el crecimiento económico, las inversiones, el comercio y el empleo. Así, podemos citar la Declaración de los líderes del G20 en la reunión de Hanzghou (China) en 2016, el Informe de la OCDE y el Fondo Monetario Internacional sobre seguridad jurídica publicado en marzo de 2017, y sus sucesivas actualizaciones¹, o la circunstancia de que algunas iniciativas adoptadas o en curso en la UE (paquete anti-abuso, BICCIS, mecanismos de resolución de controversias, etc.) se justifican precisamente en la necesidad de incrementar la seguridad jurídica.

En los últimos años, como consecuencia del conocido como “Plan BEPS” (plan para contrarrestar la erosión de bases imponibles y el traslado artificial de beneficios), la fiscalidad internacional ha vivido una especie de catarsis. Se ha procedido a una re-construcción de sus principios, para tratar de adaptarse a una economía digitalizada y para lograr una tributación más equitativa de las empresas (fundamentalmente multinacionales, pero no sólo); acorde con el lugar donde realizan su actividad, obtienen sus beneficios y generan su valor; y buscando un entorno de mayor transparencia. No obstante, este proceso no puede considerarse finalizado

Recepción: 11/05/2020

Aceptación: 22/05/2020

Cómo citar este trabajo: CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M., “A debate la seguridad jurídica en el Derecho Tributario. Congreso en homenaje al Profesor Francisco Escribano”, *Revista de Estudios Jurídicos y Criminológicos*, ISSN-e: 2660-7964, nº 1, Universidad de Cádiz, 2020, pp. 153-159, DOI: <https://doi.org/10.25267/REJUCRIM.2020.i1.8>

¹ IMF/OECD (2017), *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*; IMF/OECD (2018), *OECD/IMF Report on tax Certainty – 2018 Update*; IMF/OECD (2019), *2019 Progress Report on Tax Certainty*.

aún, no solo porque no se han conseguido todos los objetivos pretendidos, es más, algunos de sus acuerdos no reúnen aún el consenso suficiente (ej. instrumento multilateral; tributación de los servicios digitales), sino también porque muchas de las medidas consensuadas deben implementarse posteriormente a escala regional y nacional y trasladarse a los Convenios de Doble Imposición en vigor y a la normativa interna. Las nuevas reglas impositivas generan controversia tanto en su definición, como en su interpretación y aplicación. Todo ello genera una importante inseguridad para las Administraciones tributarias y para los obligados. En definitiva, después de la fuerte agitación que se ha producido con BEPS, es necesario detenerse y examinar sosegadamente de qué manera puede reforzarse la seguridad jurídica en un Derecho tributario que ha sido -y está siendo- sometido a una fuerte reconfiguración.

Así, la seguridad jurídica se ha situado en la agenda de los organismos internacionales (OCDE, FMI, UE) como una prioridad que condiciona el desarrollo de las iniciativas futuras o actualmente en curso. Estas medidas, además, han de ser objeto, con posterioridad, de una implementación en el ordenamiento nacional, por lo que es preciso monitorizar todo el proceso, analizar las medidas que se van adoptando, para poder estar así en disposición de conocer cuáles son las opciones que mejor se adaptan y convienen al ordenamiento nacional. En el actual contexto post-BEPS, un ordenamiento tributario seguro puede convertirse en un elemento diferencial que ofrezca una ventaja competitiva para retener y atraer la inversión económica, frente a la tradicional y simplista disminución de la presión fiscal.

La seguridad jurídica es un principio fundamental, ampliamente reconocido en el Derecho internacional, en el ordenamiento de la UE y en los derechos nacionales, en alguno de los cuales, como el caso español, alcanza rango constitucional. La doctrina ha llegado a conceptualarlo como una regla difusa por naturaleza. También lo ha considerado el más complejo de los principios generales, porque tiene un significado difícil de determinar, y porque está compuesto de elementos diversos. En efecto, constituye un principio poliédrico que engloba a un conjunto amplio y heterogéneo de manifestaciones que están, a su vez, conectadas entre sí. Este dato ha propiciado que algunos autores hayan puesto en entredicho la utilidad de un principio general con un contenido tan variable. Estos autores afirman que en muchas ocasiones su invocación no es necesaria, ya que puede ser suplida por la apelación a principios más específicos o por la utilización de técnicas más rigurosas. Ciertamente, el principio de seguridad jurídica ha sido empleado en ámbitos numerosos y variopintos. Sin embargo, a nuestro juicio, esta configuración del principio de seguridad jurídica no invalida su estudio, sino que simplemente condiciona el método de investigación que ha de emplearse. Así, el mejor entendimiento del mismo se consigue con un análisis detenido y separado de cada una de sus manifestaciones y exigencias. Por otro lado, su investigación debe partir de su carácter relativo. No sólo porque su aplicabilidad puede decaer a favor de otros intereses de mayor relevancia presentes en el caso concreto examinado, sino porque pretender la seguridad en términos absolutos es, como se ha dicho, una utopía o una aspiración infantil. Se trata pues, simplemente, de reforzar o mejorar las técnicas y los instrumentos que proporcionen certidumbre a los operadores jurídicos.

Muchas y variadas son las razones que en el momento actual llevan a un renovado interés por la seguridad jurídica en el ámbito tributario. Entre otras, pueden citarse: la situación de crisis económica, que ha propiciado un uso intenso de la política fiscal, ya sea para reanimar la

actividad y la inversión, ya sea para evitar y combatir el fraude y el abuso; el surgimiento de nuevos modelos de negocio en una economía digital (v.gr. *peer-to-peer business*); la globalización económica, que favorece planificaciones fiscales agresivas que se aprovechan de las asimetrías y las incoherencias entre los ordenamientos, así como de algunas decisiones aisladas y/o descoordinadas de las autoridades fiscales y de los tribunales; y, como mencionamos anteriormente, el proceso de actualización y perfeccionamiento de las reglas de la fiscalidad internacional llevado a cabo con BEPS.

Todas estas razones llevaron a un grupo de investigadores de la Universidad de Cádiz del área de Derecho Tributario a emprender un proyecto de investigación, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación², bajo el título “Hacia una mayor seguridad jurídica en el Derecho Tributario español en un contexto post-BEPS”, a ejecutar durante los años 2017 a 2020. En el marco de este proyecto, para difusión y enriquecimiento de sus trabajos y resultados, se celebró un **Congreso sobre Seguridad Jurídica y Derecho Tributario** los días **21 y 22 de noviembre de 2019**, en el Salón de Actos del Campus de Jerez de la Frontera. El Congreso contó con una alta participación de profesores e investigadores españoles y extranjeros, así como también de profesionales del ámbito tributario. Fue inaugurado por el Profesor Adolfo Martín Jiménez, investigador principal del proyecto. El Congreso se estructuró en torno a diversos paneles sobre las distintas temáticas en los que participaron uno o varios ponentes, junto con otros investigadores que actuaban como comentaristas y moderadores. Tras cada panel, se dio paso a un debate con el público asistente.

El primer panel estuvo referido a la “Seguridad jurídica y producción normativa: principios e instrumentos de buena regulación aplicados al Derecho Tributario. Experiencia en España y comparada”. El Profesor Francisco Carrasco González, de la Universidad de Cádiz, intervino para relatar los avances en el ámbito de la buena regulación en España (Título VI de la Ley 39/2015; reforma de la Ley del Gobierno por la Ley 40/2015; desarrollo reglamentario de estas leyes), pero destacando también que resta aún mucho que progresar en este campo, en atención a los indicadores internacionales³, principalmente en cuanto a la participación de los interesados y alas evaluaciones *ex post*. Concluyó subrayando la ausencia de medidas de coordinación y de cooperación entre los distintos ámbitos territoriales y criticando que las medidas de buena regulación se han centrado en el Poder Ejecutivo, excluyendo al Legislativo. En el mismo panel, el Profesor Ricardo García Antón, de la Universidad de Tilburg (Países Bajos), hizo una presentación sobre la producción normativa en el Derecho Fiscal Comparado, la cual estructuró en torno a tres ejes: la interacción de los tres poderes del Estado en la producción normativa; la participación en el proceso legislativo de terceros interesados y la descentralización en la producción normativa. En cada uno de ellos, el Profesor García Antón ilustró su intervención con experiencias de otros países. Así, por ejemplo, comentó la tendencia internacional hacia una legislación basada en principios, para hacer frente a la inflación normativa; el complejo proceso de elaboración de normas existente en Nueva Zelanda o los mecanismos de coordinación existentes en países descentralizados como Suiza o EE.UU.

² DER2017-89431-P.

³ OECD (2018), *OECD Regulatory Policy Outlook 2018*.

El segundo panel se dedicó a la “Seguridad jurídica, abuso, fraude fiscal y planificación fiscal agresiva”. María Teresa Soler Roch, Catedrática Emérita de la Universidad de Alicante, analizó las últimas decisiones jurisprudenciales en este ámbito. Así, el Auto del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2018⁴, que considera que existe interés casacional objetivo en deslindar el ámbito de aplicación de las cláusulas generales de los artículos 13, 15 y 16 LGT en pos de la seguridad jurídica; o las Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto *Eqiom*⁵, o respecto de los llamados “casos daneses”⁶. Igualmente, la Profesora Soler trató la cláusula del propósito principal (*PPT rule*), introducida en el instrumento multilateral resultado de BEPS y en el artículo 29.9 Modelo de Convenio de la OCDE, en su versión de 2017. Por otro lado, el Profesor Carlos Palao Taboada se centró en el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias y analizó diversas cuestiones de reciente controversia como el efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales, la comprobación de ejercicios prescritos y la declaración de fraude de ley en operaciones de ejercicios prescritos⁷.

A continuación, en el tercer panel, se discutió sobre la seguridad jurídica en los procedimientos internos de aplicación de los tributos. Intervino como ponente Ernesto Eserverri, Catedrático de la Universidad de Granada, quien comenzó analizando la problemática de las obligaciones conexas (art. 68.9 LGT) en relación con la prescripción. A continuación, examinó los últimos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la cosa comprobada o preclusión⁸ y terminó con una controvertida Sentencia del Tribunal Supremo⁹ que parece concluir, con una motivación insuficiente, a nuestro juicio, que el incumplimiento del plazo para resolver el procedimiento de inspección determina su caducidad y que no es posible el reinicio de actuaciones inspectoras sin declarar expresamente la caducidad y ponerlo en conocimiento formal del obligado tributario, junto con el alcance y el contenido de las actuaciones reiniciadas¹⁰.

En el último panel de la primera jornada del Congreso (el cuarto) se debatió sobre las relaciones tributarias cooperativas y el control de riesgos fiscales. El Profesor Alfonso Sanz Clavijo, de la Universidad de Cádiz, expuso cómo está evolucionando el modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes a través del impulso de las relaciones cooperativas o de cumplimiento cooperativo que implican una mayor transparencia a cambio de certeza. A continuación, examinó la Directiva de intermediarios fiscales, conocida

⁴ Auto del TS de 16-05-2018, nº recurso 1429/2018, ECLI:ES:TS:2018:5169A.

⁵ STJUE (Sala Sexta) de 7-09-2016, *Eqiom*, C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641.

⁶ STJUE (Gran Sala) de 26-02-2019, *N Luxembourg I y otros*, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134.

⁷ Su contribución ha sido publicada en PALAO TABOADA, C., “Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias”, *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 185, 2020.

⁸ SSTS 31-05-2019, nº recurso 1214/2018, ECLI:ES:TS:2019:1805; STS 15-06-2017, nº recurso 3502/2015, ECLI:ES:TS:2017:2391.

⁹ STS 10-07-2019, nº recurso 2220/2017, ECLI:ES:TS:2019:2494.

¹⁰ Para conocer más detalladamente la opinión de este autor, véase ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “¿Caduca el procedimiento de inspección tributaria?”, *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 185, 2020.

como DAC6¹¹, que establece la obligación de que estos intermediarios informen sobre ciertos mecanismos de planificación fiscal agresiva de carácter transfronterizo en los que concurren determinadas señas distintivas y el intercambio entre Administraciones de estos mecanismos mediante un directorio central seguro. Asimismo, expuso el Anteproyecto de Ley que debe transponer esa Directiva en España y los problemas que plantea esta implementación en relación con la salvaguardia del secreto profesional de los abogados y otros profesionales tributarios. En este panel también intervino el Profesor Francisco Carrasco González para analizar diversas experiencias de relaciones cooperativas y de gestión de riesgos fiscales. Así, en el ámbito internacional, expuso el desarrollo y las críticas al *International Compliance Assurance Programme* (ICAP 2.0). En cuanto a España, destacó la reciente firma por la AEAT de dos Códigos de Buenas Prácticas con los profesionales tributarios y con las entidades colectivas que los representan, así como los avances que implica la reciente publicación de la Norma UNE 19602 en el ámbito del *compliance* fiscal.

La segunda jornada del Congreso comenzó con el panel quinto, titulado “La seguridad jurídica y las controversias tributarias (experiencias internacionales): inspecciones simultáneas y conjuntas, procedimiento amistoso y arbitraje”. Jacques Malherbe, Profesor Emérito de la Universidad Católica de Lovaina, analizó los distintos procedimientos amistosos y de arbitraje para la resolución de controversias tributarias en el ámbito internacional: los artículos 16 a 26 del instrumento multilateral resultado de BEPS; la Directiva (UE) 2017/1852 sobre resolución de litigios fiscales; y el Convenio de Arbitraje 90/436/CEE. El Profesor Adolfo Martín Jiménez analizó, por un lado, la prevención de disputas tributarias en el contexto de la OCDE, haciendo referencia al ICAP y al Documento *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Cooperation and Improving Tax Certainty*¹². Por otro lado, Adolfo Martín se detuvo en el examen de las disputas tributarias en el contexto de la UE, explicando el documento del Foro de la UE sobre Precios de Transferencia titulado *A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU*¹³, el cual sienta las bases de las futuras inspecciones conjuntas coordinadas.

En el último panel del Congreso (el sexto) se trató la “seguridad jurídica en una economía digitalizada”. En primer lugar, intervino Adolfo Martín, que analizó el marco internacional. Partió del contexto tradicional en el que se gestó la versión originaria del Modelo de Convenio de la OCDE, siguió con el análisis de la acción 1 de BEPS, dedicada a economía digital, hasta llegar a las iniciativas unilaterales planteadas por algunos Estados (Australia, India) y por la Comisión Europea (propuesta de impuesto sobre los servicios digitales). Finalmente, Adolfo Martín analizó las diversas propuestas que se están debatiendo en el marco de la OCDE (pilar 1 unificado y pilar 2). En segundo lugar, intervino el Profesor Alejandro García Heredia, de la Universidad de Cádiz, quien examinó el Proyecto de Ley de 25-01-2019 por el que se crea el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, exponiendo el contexto de su creación, sus

¹¹ Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, *DOUE* n° L 139, de 5-06-2018.

¹² OECD (2019), *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>.

¹³ DOC:JTPF/013/2108/EN, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf_report_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf.

características y sus elementos esenciales. García Heredia finalizó su intervención con algunas consideraciones críticas sobre el proyecto, como los problemas de compatibilidad que plantea con el Derecho de la UE y con los Convenios de Doble Imposición.

La segunda jornada del Congreso continuó con una mesa redonda compuesta por ilustres Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, que son maestros y referentes de la doctrina académica española y que han ocupado relevantes puestos públicos en su trayectoria profesional: Fernando Pérez Royo (Universidad de Sevilla), Carlos Palao Taboada (Universidad Autónoma de Madrid), Álvaro Rodríguez Bereijo (Universidad Autónoma de Madrid), José Manuel Tejerizo López (UNED) y Juan Ramallo Massanet (Universidad Autónoma de Madrid). Todos los participantes pusieron de manifiesto los actuales déficits de seguridad jurídica que presenta el ordenamiento tributario, tanto en el ámbito de la producción normativa como en su aplicación, la indeterminación del propio concepto, su posible reforzamiento en el orden tributario, así como la conexión del principio de certeza del derecho con otras exigencias constitucionales como el principio de capacidad contributiva. En relación con este último, destacó el debate sobre los últimos pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el Impuesto municipal de plusvalía (SSTC 59/2017 y 126/2019) y la aplicación del límite de la confiscatoriedad previsto en el inciso final del artículo 31.1 CE.

Finalmente, el Profesor Francisco Escribano, Catedrático Emérito de la Universidad de Sevilla, pronunció una conferencia de clausura titulada “Problemas de seguridad jurídica y aplicación del Derecho Tributario: pasado, presente y futuro”. A modo de conclusión, el Profesor Escribano señaló que a partir de la relación de derechos y garantías que se contienen en el artículo 34 LGT, su desarrollo y aplicación adolece de graves defectos. Así, derechos como el de las consultas tributarias, que pueden impunemente quedar sin respuesta y que no se sujetan al plazo legalmente previsto sin que el incumplimiento del deber tenga efecto alguno; la falta de caducidad en procedimientos tan relevantes como el de inspección cuyo plazo de terminación es o puede llegar a ser indeterminado; o normas como el artículo 179.2.d) LGT, que ignora la presunción de inocencia. En definitiva, determinaciones legales que suponen de hecho impedir que la decisión administrativa pueda ser sometida al juez.

El Congreso, además de ser un evento en ejecución del proyecto de investigación antes citado, sirvió para rendir un merecido homenaje al Profesor Escribano, con motivo de su jubilación. El Profesor Escribano actualmente es Emérito en la Universidad de Sevilla, pero con anterioridad fue Catedrático en la Universidad de Cádiz (años 1989 a 2001). Por ello, el Profesor Martín Jiménez, en la clausura del Congreso, dedicó unas emotivas palabras a quien es el maestro de la mayoría de los investigadores del área de Derecho Tributario de esta Universidad. Asimismo, el Profesor Martín Jiménez destacó la dimensión constitucionalista y europea que ha caracterizado las enseñanzas y las investigaciones del Profesor Escribano a lo largo de su carrera académica y subrayó el trato humano que siempre ha dispensado a sus alumnos y a sus compañeros.

En definitiva, reseñamos en este primer número de esta *Revista* un Congreso que versa, como decíamos al principio, sobre un tema clásico y recurrente en los estudios jurídicos, pero cuyo análisis no deja de ser actual y necesario. Incluso, pasados ya unos meses de la celebración del Congreso, la crisis motivada por la pandemia de la COVID-19 ha provocado que la aspiración de seguridad jurídica se manifieste aún con más fuerza. Primero, por la multiplicación

normativa a la que hemos asistido durante el estado de alarma, con un reguero de disposiciones imprevistas que incluso se modificaban a los pocos días de su entrada en vigor; pero, fundamentalmente, por el escenario de incertidumbre que se plantea en el medio y largo plazo, que exigirá, indudablemente, de un consenso de país sobre cuáles son las medidas fiscales (y de otro tipo) más convenientes para lograr la reactivación y la estabilidad económicas y que nos prepare frente a nuevos rebrotes o situaciones de emergencia que eventualmente se puedan producir en el futuro.