

El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
Miembro de la AEDAF

Title

The constitutional principle of legal certainty and taxation. Some remarkable aspects

Resumen

Principio de seguridad jurídica está incluido en la Constitución de 1978. Se trata de un principio de gran relevancia en el Derecho Tributario. La seguridad jurídica tributaria se manifiesta a través de tópicos como la limitación a la retroactividad, la prescripción y la vinculación a los actos propios de la Administración. Actualmente también en la claridad y calidad de las normas. La seguridad jurídica es especialmente importante en el contexto del Plan BEPS.

Palabras clave

Seguridad Jurídica, limitación de la retroactividad, prescripción, doctrina de los actos propios, claridad legal, calidad de las normas, BEPS.

Abstract

The principle of legal certainty is included in the 1978 Spanish Constitution. Legal certainty is of great importance in Tax Law. Tax legal certainty is manifested through topics such as the limitation of retroactivity, the prescription and the doctrine of stoppel. Currently, also in the clarity of law and quality of law rules. Legal certainty is especially important in the context of the BEPS Plan.

Keywords

Legal Certainty, limitation of retroactivity, tax prescription, doctrine of stoppel, legal clarity of law, quality of law, BEPS.

Recibido el 25-01-2019/Aceptado el 11/03/2019

Sumario

1. Introducción
2. La seguridad jurídica desde la perspectiva constitucional. Novedades y desafíos
 - 2.1. Contenido de la seguridad jurídica. La previsibilidad del ordenamiento jurídico
3. Las expresiones de un derecho tributario objetivamente seguro
 - 3.1. La claridad del mandato. Seguridad jurídica y técnica legislativa. La cuestión de la calidad normativa
 - 3.2. Retroactividad de la norma tributaria
4. Seguridad jurídica en la aplicación del Derecho
 - 4.1. Dos manifestaciones de la seguridad jurídica. La prescripción y la vinculación de la Administración a sus propios actos
5. La seguridad jurídica como rasgo de la competitividad internacional de los sistemas tributarios
6. Conclusiones

1. Introducción

Al cumplirse cuarenta años de la Constitución española y ante la importante incidencia que la misma ha tenido en la evolución del Derecho Tributario, sobre todo a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, nos parece bueno volver la vista a uno de los principios o reglas que con más asiduidad se invoca: la seguridad jurídica. Recordemos que el artículo 9,3 de la Constitución señala que la propia Norma Fundamental garantiza "el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la *seguridad jurídica*, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

En nuestro ordenamiento, por tanto, la vulneración de la seguridad jurídica por cualquier norma legal puede conllevar una declaración de inconstitucionalidad. Pero, más allá de su carácter de principio *positivizado*, la seguridad jurídica es también un valor fundamental, arraigado en la esencia del Estado de Derecho, como ha señalado la modélica jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán¹.

Pero además, es un lugar común afirmar que nuestro sistema fiscal adolece de inseguridad jurídica. Véase, por ejemplo, el Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), *Inseguridad jurídica en España. Situación actual y propuestas para el futuro*. También la Declaración de Granada, firmada en mayo de 2018 por 35 catedráticos de Derecho Financiero y Tributario y según la cual *se está produciendo un preocupante deterioro del principio de seguridad jurídica, fruto en muy buena parte del abandono de los conceptos dogmáticos sobre los que se asentó el nacimiento de nuestro Derecho Tributario*. También los muestreos realizados desde 2012, por la *Fundación Impuestos y Competitividad* acerca de la percepción de la seguridad jurídica en España que han puesto de manifiesto el casi completo acuerdo entre los encuestados acerca de la necesidad de simplificar y clarificar la normativa tributaria, así como la de limitar su constante variabilidad. El propio Instituto de Estudios Fiscales en su documento nº 5/2016, "*Buena administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*", puso de manifiesto esta percepción generalizada, entre los contribuyentes, de ausencia de seguridad jurídica.

Al margen de estas percepciones, más o menos justificadas, existen síntomas de que nuestro sistema fiscal adolece de una grave inseguridad. No parece que se respete la seguridad jurídica cuando, por ejemplo, se mantiene vigente, desde 2009, un Impuesto sobre el Patrimonio pero sin cobrarlo, para después, por Decreto-Ley, volver a exigirlo temporalmente (en 2012 y 2013), y prorrogar todos los años esa temporalidad. Aunque la Disposición Derogatoria Primera del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 suprime la temporalidad del impuesto, mediante la derogación del artículo único del Real Decreto ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablecía el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

Tampoco parece acorde con la seguridad jurídica permitir deducir los gastos por deterioro de las participaciones en el capital de otras entidades hasta 2013 (mientras estuvo vigente el artículo 12,3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades de 2004, introducido por la Ley 16/2007), para suprimir la deducibilidad fiscal en ese año (por medio de la Ley 16/2013, de 23 de octubre), y ordenar en diciembre de 2016 y con efectos de 1 de enero, la tributación por las pérdidas anteriormente deducidas (artículo 3, Dos del Decreto-Ley 3/2016). Ello se consigue ordenando la reversión del deterioro en los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, aunque el valor de la participación no se recupere².

1 Una muestra de esta jurisprudencia en TIPKE-LANG, *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*, Verlag Dr. Otto Schmidt, K.G., Köln, 1989, pag. 58.

2 Esto es, aunque el deterioro deducible con anterioridad al 1 de enero de 2013 no se haya recuperado porque el valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio no exceda al valor del inicio. Se trata de un forma de tributación encubierta y retroactiva..

Y se suele atribuir esta inseguridad a un modelo de relaciones con la Administración Tributaria que, para muchos, está superado y debe sustituirse por otro modelo basado en el cumplimiento cooperativo. La creación de figuras como el contribuyente certificado, previsto en el Plan de Acción sobre el IVA, presentado por la Comisión el 7 de abril de 2017, establece la necesidad de que se implementen sistemas de gestión del riesgo fiscal (*compliance*) para conseguir el tratamiento de contribuyente cumplidor, y obtener mayores dosis de seguridad jurídica. La publicación de la Norma UNE 19602, que debe entrar en vigor antes de que termine el primer semestre de 2019, constituye el primer estándar válido de *compliance* tributario, que las empresas pueden implementar, y que incluiría la difusión de una cultura de prevención y cumplimiento en la organización y el establecimiento de medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir riesgos tributarios y dar una mayor garantía de seguridad y confianza ante la Administración tributaria.

En esta tesitura, parece especialmente oportuno recordar que en 2000 publicamos el libro *El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario*. Hace casi veinte años escribíamos en la introducción de esta obra que "probablemente no exista otro principio jurídico tan habitualmente invocado como la seguridad jurídica". Y añadíamos "...pero también se podría decir que pocos principios como éste se manifiestan con tanta indefinición y con una tan acentuada carencia de contenido propio". Recordábamos entonces que la evidencia de los hechos nos viene a mostrar que es la seguridad la mayor aspiración del contribuyente en el Derecho Tributario de nuestros días. Para terminar diciendo que, "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".

Veinte años después parece oportuno reflexionar, en un mundo tan cambiante y cambiado (sobre todo en lo fiscal) sobre las principales expresiones de la seguridad en el ámbito tributario en la actualidad. Y resulta necesario hacerlo desde dos perspectivas. Una retrospectiva: la aplicación que se le ha dado (sobre todo por el Tribunal Constitucional) a la seguridad jurídica en estos cuarenta años de vigencia constitucional. Otra prospectiva, que consistirá en glosar las futuras derivas de este principio en el actual contexto internacional, marcado por el Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de 2013, de la OCDE.

2. La seguridad jurídica desde la perspectiva constitucional. Novedades y desafíos

Como hemos dicho, la seguridad jurídica es un valor, configurado como principio, en la mayoría de las constituciones modernas. Ciertamente, y aunque cualquier orden jurídico se puede identificar con la seguridad, sólo el Estado de Derecho propicia un Derecho seguro, ya que es el modelo de Estado cuya legitimidad descansa en la legalidad del ejercicio del poder³.

Ha sido la dogmática y la jurisprudencia constitucional alemana la que, con mayor contundencia ha vinculado el principio de seguridad jurídica a la idea de Estado de Derecho y a los principios que fundamentan el concepto del *Rechtsstaat*⁴. Siguiendo la tradición del Tribunal Constitucional alemán, la seguridad jurídica vendría a ser un principio estructural, enraizado con el concepto mismo de Estado

3 Lo que definiría al *Rechtsstaat* sería su radical contraste con el modelo de Estado carente de controles jurídicos, véase ARNDT, H.W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, Verlag Franz Vahlen München, 1988, pag. 80. También PECES-BARBA MARTINEZ, G., "Seguridad jurídica y solidaridad como valores de la Constitución española", *Funciones y fines del Derecho. Estudios en Honor a Mariano Hurtado Bautista*, Universidad de Murcia, Murcia, 1992, pag. 250.

4 Muestra del iusnaturalismo larvado que preside la Constitución alemana es el hecho de que la misma "recoja y proteja" los derechos fundamentales, sin que esté en condiciones de alterar su régimen esencial ni - por supuesto - violarlos. La Constitución no crea los derechos fundamentales. Este principio fue edificado en la Ley Fundamental de Bonn de 1949 sobre sólidos fundamentos éticos, con la pretensión de conjurar definitivamente los peligros a los que un exceso de positivismo constitucional había conducido en la reciente historia alemana.

de Derecho⁵ y con las manifestaciones de *rechtsklarheit* (claridad del derecho), *verlässlichkeit* (confiabilidad), *berechenbarkeit* (previsibilidad) y *erkennbarkeit des rechts* (reconocimiento del Derecho).

Esa esencia del Estado de Derecho estaría reflejada en la cláusula del artículo 20,3 de la *Grundgesetz*, según el cual "el poder legislativo estará vinculado al orden constitucional y el poder ejecutivo y judicial estarán sujetos a la ley y al Derecho". Este precepto resume las pretensiones de la Constitución alemana de establecer un orden jurídico donde el poder no sólo se organice a través de medios jurídicos⁶ regidos por el principio de primacía de la ley - sujeción al orden constitucional y a la ley de todos los poderes -⁷, sino que, en palabras de WEBER-FAS, a través de la Constitución, se proclame la primacía del Derecho⁸. Como señala RUBIO LLORENTE, un Estado de Derecho, a la hora de definir su ordenamiento jurídico, tiende a positivizar principios y algunos de ellos tendrán un carácter estructural⁹; serán los que derivan de los valores sobre los que el Estado de Derecho se asienta. Por eso el principio de Estado de Derecho debe descomponerse en una serie de reglas de protección del particular. De entre ellas destaca el principio de seguridad jurídica, el *Rechtsicherheit* de la dogmática alemana¹⁰.

No obstante, el gran problema de la seguridad jurídica es su indefinición. Parece que hay que llegar a aprehender la seguridad jurídica a partir de un razonamiento inductivo negativo. Conocemos la seguridad a través de las múltiples situaciones de inseguridad. Además, el concepto es sumamente transversal, de manera que la seguridad jurídica abarca una multiplicidad de expresiones, lo que se resume en el conocido fundamento jurídico 10º, de la sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, según el cual la seguridad jurídica es "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad", pero "...si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente".

De esta forma, la seguridad jurídica se erige en un reparo de tintes multifuncionales que, no obstante, adquiere su verdadera dimensión en sus manifestaciones expresas. En sentido subjetivo, la concreción de la seguridad jurídica es el principio de confianza legítima (que alcanzó un gran desarrollo por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ejemplo, respecto a la devolución de ayudas de Estado) y en un sentido objetivo, la seguridad se manifiesta en la previsibilidad del ordenamiento¹¹. Dada su recepción constitucional, la seguridad jurídica tendrá una función limitadora y la mayor o menor efectividad de tal función dependerá de su grado de concreción en una garantía individual a favor del ciudadano y de las facultades que el ordenamiento atribuya a éste para obtener una reacción jurídica adecuada. Como ha señalado el Tribunal Constitucional en su sentencia 56/1982, de 26 de julio,

5 sí se define en BVerfGE 2, 380 (403); 253 (267), como *Wesentliche Strukturelemente Rechtsstaats*.

6 ISENSEE, J., "Staat und Verfassung", *Handbuch des Staatsrechts*, C.F., Müller, Juristischer, Heidelberg, 1987, pag. 651.

7 HARTZ, W., "Mehr Rechtsicherheit im Steuerrecht", *Steuerberater Jahrbuch*, 1965-66, pag. 80.

8 WEBER-FAS, R., *Allgemeines Steuerrecht*, J.C.B. Mohr, Paul Siebeck, Tübingen, 1979, pag. 34. También BRINKMANN, J. A., habla del Estado de Derecho como aquel que desarrolla unos hábitos o costumbres constitucionales, refiriéndose incluso a un "derecho constitucional consuetudinario" - *Steuerbewilligungsrecht -; Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, Köln, 1982, pag. 130. Se trataría, en suma, que la legalidad se *sustancialice* a través del llamado *Wertgewalt*, o poder de los valores y con base en esta sustancialización, poder definir un parámetro de constitucionalidad para la legislación ordinaria.

9 RUBIO LLORENTE, F., "La Constitución como fuente del Derecho", op. cit., pag. 71.

10 MATTERN, G., *Treu und Glauben in Steuerrecht. Ein Beitrag zur Lehre von der Besteuerung moral*. Fachverlag für Wirtschaft und Steuerrecht. Schäffer & Co GmbH, Stuttgart, 1958, pag. 2. KREIBICH, R., *Der Grundsatz von Treue und Glauben im Steuerrecht*, C.F. Müller, Juristische Verlag, Heidelberg, 1991, pag. 59. Este último autor justifica la derivación de la seguridad jurídica del principio de Estado de Derecho para negar que la mismo proceda del principio civil de buena fe o *Treu und Glauben*. El propio *Bundesverfassungsgericht* - B.Vf.G.- definió la seguridad jurídica, en su acepción de protección de la confianza, como una garantía del particular que, aunque no aparezca expresamente recogida en la Constitución, se desprende de la propia idea de Estado de Derecho. Así lo ha puesto de manifiesto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, al decir que "el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, (sentencias del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, F.J. 8º; y 182/1997, de 28 de octubre, F. 11º).

11 MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia Fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pag. 339; VILLAR EZCURRA, M., "El control de ayudas de Estado y la competencia fiscal desleal", *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pag. 2099; DE JUAN CASADEVALL, J., *Ayudas de Estado e Imposición Directa en la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pag. 140.

constitucionalizar un principio es algo más que enunciar formalmente algo que hasta ese momento no estaba explicitado; es positivizar un derecho, lo cual, a nuestro modo de ver, debe predicarse también de la seguridad jurídica, aunque la misma, al igual que los principios de Derecho Tributario contenidos en el art. 31 de la Constitución, no figuran entre los preceptos constitucionales para los que el 53, 2 de la Constitución ha reservado la protección del recurso de amparo¹².

Cabe, por tanto, afirmar que la incorporación constitucional de la seguridad jurídica como principio, supone su reconocimiento como *derecho a la seguridad jurídica*¹³. El derecho a la seguridad jurídica, en tanto es un derecho que deriva de un principio constitucional, recae sobre el Derecho mismo; es el derecho a un Derecho seguro, cuyo objeto es la propia normatividad, una realidad cuyo perfil jurídico es más patente que el que puede tener cualquier otro derecho¹⁴.

Y sólo, desde este punto de vista y asumiendo la teoría argumentativa de ALEXY, podemos hablar de la seguridad jurídica como *mandato de optimización*. Siguiendo la tesis de ALEXY, que la seguridad jurídica sea un principio y no una regla, supone que la misma se aplica a partir de la ponderación (*Abwägung*), no de la subsunción (*Subsumption*). Y la ponderación implica la proporcionalidad a través de los subprincipios de *adecuación y necesidad* y conlleva que la seguridad jurídica pueda ser configurada como un *mandato de optimización*. Eso significa que la seguridad jurídica se mueve en el ámbito de las posibilidades jurídicas y constituye una norma que ordena, no que algo se cumpla, sino que sea realizado *en la mayor medida posible*¹⁵. Lo que se pone de manifiesto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cuando, por ejemplo, señala en la sentencia 63/2005, de 14 de marzo, respecto a una de las principales manifestaciones de la seguridad jurídica (la prescripción), que se trata de una cuestión de *legalidad ordinaria*.

Y los caracteres de la seguridad jurídica como principio y valor son especialmente referibles a un sector del ordenamiento como el tributario. Sin pretender profundizar sobre las notas características de las normas reguladoras de los tributos, cuestión sobre la que la doctrina ha venido realizando multitud de pronunciamientos, sí es necesario recordar que existen algunas notas distintivas del ordenamiento tributario. Básicamente que las normas reguladoras de los tributos prevén obligaciones *ex lege*, con una fuerte presencia de la reserva de ley entendida como legalidad y tipicidad y con un importante papel de la vinculación positiva de la Administración. Además, el ordenamiento fiscal es un ordenamiento integrado por *obligaciones tasadas* de dar que deben ser *previsibles* para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, incertidumbre en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas etc...¹⁶. Es por ello que resulta perfectamente posible poder hablar de un "principio de seguridad jurídica" en el orden tributario, que si bien no alcanza el grado especialidad para poder ser catalogado como un principio propio, si tiene una especial incidencia en un ordenamiento *de injerencia* como el fiscal¹⁷.

Pues bien, en términos de seguridad jurídica, la ley no es sólo expresión de certeza, sino que, además la ley debe ser de una determinada forma: debe tener ciertas características que garanticen que nos

12 Entre otras, las sentencias del Tribunal Constitucional 22/1992, de 11 de noviembre y 53/1993 y 54/1993, de 4 de febrero.

13 Así lo hace la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, al proclamar al proclamar en su art. 3º el derecho a la seguridad. Vid. PONT MESTRES, M., "Estallido de la seguridad jurídica del contribuyente: expansión de la inseguridad", *G.F.*, nº 60, 1988, pag. 175.

14 Estamos ante un derecho de resultado, por lo que su contenido objetivo serán los medios razonables para que ese resultado - un derecho seguro - pueda ser alcanzado en la mayor medida posible. Nos hallamos ante un *ius normans* o derecho a una determinada configuración de la realidad a través de instituciones jurídicas y no ante un *ius normatum*, que opere sobre una realidad que es objeto de normación; RUBIO LLORENTE, F., "La Constitución como fuente del Derecho", op. cit., pag. 56.

15 ALEXY, R., "Sistemas jurídicos, principios jurídicos y razón práctica", trad. Atienza, M., *Doxa*, nº 5, 1988, págs. 147 y s.

16 CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario* (Parte General), Civitas, 4ª ed., 1990, pag. 93.

17 Es posible hablar de unas exigencias específicas de seguridad jurídica en materia fiscal, derivadas de los imperativos de reserva de ley formal. Sin olvidar el importante rol que tiene la codificación en materia tributaria. JAENKE, G., *Rechtssicherheit im Steuerrecht, Vom Rechtsschutz im Steuerrecht*, Düsseldorf, 1960, pags. 43; XAVIER, A., *Manual de Dereito Fiscal*, Lisboa, Faculdade de Dereito, 1974, pag. 116.

encontremos ante una ley segura, entre las cuales destaca la claridad del mandato normativo. Para lograr estos objetivos se alude con frecuencia a la necesidad de un adecuado uso de la técnica jurídica en la producción normativa¹⁸, uso que permitiría apreciar en cada caso el grado de concreción conceptual que ha de darse a los términos empleados en las normas.

2.1. Contenido de la seguridad jurídica. La previsibilidad del ordenamiento jurídico

Resulta necesario hacer un breve resumen sobre el contenido del principio de seguridad jurídica. En este sentido, la aportación del Tribunal Constitucional español no ha sido muy precisa, ya que, como decimos se ha limitado a decir, en la tantas veces citada sentencia 27/1981, de 20 de julio, que la seguridad jurídica es la suma de varias cosas "certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad", pero que es algo más que la simple adición de estas cosas.

Es necesario buscar, por tanto, aquellos elementos que constituyen la esencia del principio de seguridad jurídica. Nos puede servir para ello lo desarrollado por la doctrina alemana cuando se refiere a una vertiente objetiva basada en la "previsibilidad y calculabilidad" - *Voraussehbarkeit und Kalkulierbaren* -¹⁹ por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos. Así, en primer lugar, la previsibilidad del derecho exigirá la llamada "seguridad de orientación" o "seguridad de las reglas de conducta" - *Regelsicherheit* -. Esta seguridad afectará a la definición de las hipótesis normativas y, en concreto, a la descripción legal tanto de los presupuestos de hecho como de las consecuencias jurídicas. Esta seguridad tiene especial incidencia en un orden jurídico de intervención como el tributario.

En otro sentido se podrá hablar de una segunda manifestación de la seguridad jurídica, aunque con una inevitable dependencia con la primera. Es la "seguridad de realización" o *Realisierungssicherheit*; seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares²⁰. Estaremos ante la llamada *seguridad aplicativa*²¹, ante una exigencia de seguridad dirigida preferentemente a los aplicadores del derecho - Administración y Tribunales -. Esta manifestación incluye la posibilidad de conocer anticipadamente los criterios que va a aplicar la Administración, puesto que como ha señalado GASCÓN CATALÁN, *nada refuerza más la seguridad jurídica que conocer desde el principio el criterio administrativo*²².

Estos componentes de la seguridad jurídica nos pueden conducir a definir las expresiones más importantes de un derecho tributario seguro. Y también a denunciar las muestras patológicas de inseguridad que abundan en la definición y aplicación del sistema fiscal actual.

Véase también, TAVEIRA TORRES, H., *O Modelo de Código Tributário para a América Latina OEA/BID de 1967 e o Modelo CIAT de 1997*. Relatório nacional do Brasil. "in" Anais cit. p. 1289. La codificación coadyuva a la claridad de la norma, en tanto está al servicio de la sistematicidad y, por tanto, al servicio de su cognoscibilidad objetiva. En especial porque, al fomentar la unidad legislativa de un régimen básico, común a todos los tributos combate la dispersión, fruto de la proliferación legislativa. Una de las manifestaciones de la seguridad es la claridad y estabilidad del mandato tributario, directamente relacionado con la técnica legislativa. Al mismo tiempo, la codificación refuerza la estabilidad de las disposiciones del ordenamiento. Como señala CUBERO TRUYO, A., será norma codificada todo conjunto normativo-tributario con vocación de incorporarse de manera estable y permanente en el ordenamiento jurídico, que incluya reglas generales aplicables a todos los tributos; *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 94 a 96. En el mismo sentido, RAMALLO MASSANET, J., "Modificaciones de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado" (sentencia del Tribunal Constitucional. 76/1992, de 14 de mayo), *Crónica Tributaria*, nº 64, 1992, pag. 136.

18 Sobre la técnica jurídica en la producción normativa, y en especial, la técnica legislativa en la doctrina alemana, véase por todos, KINDERMANN, H., "Neu Richtlinien der Gesetzestchnik", *Neu Juristische Wochenschrift*, 1981, págs. 855 y ss.

19 TIPKE-LANG, *Steuerrecht, Ein systematischen Grundriss*, op. cit., pag. 58. BÖCKLER, H., *Steuerrecht, I, Allgemeiner Teil*, Verlag, Florentz, München, GmbH, 1976, pag. 86.

20 ZEPOLIUS, R., *Das Wesen des Rechts*, op. cit., págs. 123 a 126.

21 SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. III, op. cit., págs. 294-295.

22 GASCÓN CATALÁN, J., "La seguridad jurídica en el ámbito tributario (2)", <https://jesugasconatalan.com/2018/06/08/la-seguridad-juridica-en-el-ambito-tributario-2/>

3. Las expresiones de un derecho tributario objetivamente seguro

La existencia de la norma jurídica es, en sí misma, un elemento de seguridad. Así se puede hablar de existencia pública y previa de la norma. Se requiere la denominada *preordenación normativa*, que constituye una exigencia ligada a la tipicidad del tributo. Al igual que en materia penal o sancionadora, la tipicidad es una exigencia de las normas tributarias, en cuanto normas que afectan al derecho de propiedad, aun cuando lo hagan al amparo del deber de contribuir. Por eso la exigencia de tipicidad de las prestaciones patrimoniales públicas coactivas. Más allá de la reserva de ley, la tipicidad es una expresión de seguridad jurídica objetiva, que requiere la *preordenación normativa*. Consecuencia directa de esta existencia previa es también la exigencia de que la vigencia formal de esas normas se inicie antes de la realización de los presupuestos de hecho que la misma norma contempla. Esta idea enlazaría con la tesis de ROUBIER del "efecto inmediato" de las leyes como regla ordinaria y que significa que la ley nueva se aplica desde su promulgación a todos los efectos derivados de relaciones jurídicas nacidas o por nacer. La excepción será por tanto, el efecto retroactivo, es decir, aquellos supuestos en que la ley pretende regular hechos pasados o *facta praeterita*²³. A ello nos vamos a referir a continuación.

Además se requiere que esa existencia previa a los hechos regulados sea conocida por los destinatarios de las normas y eventuales realizadores de los presupuestos de hecho previstos en las mismas. Este conocimiento debe garantizarse con la existencia de unas mínimas condiciones objetivas para que el mismo tenga lugar. En primer lugar, que se asegure la publicidad de las normas, publicidad que alcanza su verdadera dimensión a través del principio de publicación formal²⁴. Pero las pretensiones de certeza derivadas de la publicación no deben abarcar sólo el conocimiento de la norma, sino también su vigencia material desde el punto de vista temporal y su eficacia o aplicación territorial, lo que significa que la publicación de las normas tiene que incluir los preceptos relativos a su ámbito territorial y a su entrada en vigor y derogación.

Pero también es necesario hacer referencia a las exigencias de seguridad material de la norma. La seguridad material de la norma jurídica es la que propicia la certeza del Derecho, constituyendo el puente entre la dimensión objetiva y la subjetiva de la seguridad jurídica. El aspecto objetivo de la certeza del derecho, como expresión de la seguridad material, está íntimamente relacionado con los requisitos de claridad de la norma. La norma jurídica no podrá ser opaca y esta exclusión de la opacidad debe referirse tanto a la descripción del presupuesto de hecho como a sus consecuencias jurídicas.

La claridad de la norma, junto con la limitación de la retroactividad de las normas tributarias, son las dos cuestiones que vamos a tratar a continuación.

3.1. La claridad del mandato. Seguridad jurídica y técnica legislativa. La cuestión de la calidad normativa

Como ya hemos dicho, una de las manifestaciones de la seguridad jurídica, especialmente importante en materia tributaria, es lo que podríamos denominar *claridad del mandato normativo*. La claridad del contenido de las normas y de los conceptos ha sido tradicionalmente una cuestión que se ha tratado en el marco de las llamadas "Ciencias o doctrinas de la legislación" (*Gesetzgebungslehre*). Y ello a través de un cambio en la idea de lo que debe ser la función del jurista; cuando el jurista era un mero intérprete de la norma el tema de la claridad era una cuestión puramente subjetiva, y su valor era el de una opinión sobre la bondad formal de la norma. Por el contrario, cuando el jurista empieza a ser un técnico

23 ROUBIER, P., *Les conflits des lois dans le temps. Théorie dite de la non-retroactivité des lois*, Edit. Librairie Recueil Sirey, Paris, t.I, 1929, pag. 372.

24 Tratado con especial profundidad en la doctrina alemana. Sobre el mismo véase STERN, K., *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 1, 2, Auflage, München, Beck, 1984, III, 10, 37, pags. 633 y ss.

legislativo²⁵ (lo que enlaza con la tesis de autores como ATIENZA, acerca del Derecho como técnica²⁶) se ve legitimado no sólo a criticar la falta de claridad sino a proponer mecanismos para la corrección formal de la norma.

Esas propuestas se englobarán dentro de lo que se conoce como *técnica legislativa*. Un aspecto fundamental de esa técnica legislativa será, como recuerda FROSINI, la vertiente *comunicativa* que afecta de lleno a la forma literaria del mensaje legislativo. Por tanto, la cuestión de la claridad es la cuestión de una correcta exposición del mandato contenido en la norma²⁷. Se trata, en suma, de una concepción diferente del Derecho de la tradicional. De tal manera que se puede hablar de una superación del positivismo, lo que supone un avance de la norma como mera proposición lógica, para pasar a apreciar lo que HART denomina *textura abierta de las normas (open texture)*²⁸. Lo que se pretende es que el jurista supere su limitado rol de mero intérprete, para valorar la calidad de la ley desde una perspectiva que va más allá de su mera bondad formal.

Y frente a una crítica de las leyes que podría calificarse de aséptica, por no incorporar la perspectiva axiológica de los valores del Estado de Derecho, en España el Tribunal Constitucional, siguiendo el más avanzado ejemplo de la jurisprudencia constitucional italiana²⁹, ha venido dando tímidas muestras de una incipiente voluntad de admitir la corrección técnica de las leyes como canon de constitucionalidad. Así en la sentencia 46/1990, de 15 de marzo, señala que "la exigencia del art. 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..." (FJ 4º). Posteriormente, en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre señalaría lo importante que es "el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación o un protagonismo creciente en la gestión y aplicación de los tributos; ...puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia" (FJ 8º). Sentencia que supone un giro relativamente importante a toda una serie de pronunciamientos en los que el Tribunal venía rechazando, no sólo que se violase la seguridad jurídica como consecuencia de simples omisiones o deficiencias técnicas de las normas, sino que tal violación se produjese en casos más o menos palmarios de ausencia de claridad (así s. 65/1987, de 21 de mayo, F.J. 18 y s. 99/1987, de 11 de junio, F.J. 6). En suma, esta innovadora jurisprudencia supuso, en palabras de CALERO GALLEGO, un auténtico resquicio "a la penetración del principio de seguridad en el problema de la conogscibilidad objetiva del Derecho"³⁰.

No obstante, en los últimos años, la cuestión relativa a la calidad de las normas ha experimentado una inusitada regeneración, en la medida en que la *técnica de la legislación* se incorpora a los procesos de producción normativa. De ahí que podamos hablar de que en el derecho comparado existen dos modelos contrapuestos de garantía de técnica legislativa.

El primero es el que podríamos denominar modelo de aplicación de técnica legislativa de corte anglo-americano, propio del *common law* y basado en el principio de profesionalización en la tarea de

25 HILL H., *Einführung in die Gesetzgebungslehre*, Heidelberg, C.F. Müller, 1982, pags. 32 y ss.

26 ATIENZA, M., "Argumentación y Constitución", en *Fragmentos para una teoría de la Constitución*, VARIOS AUTORES, Madrid, Lustel, 2007, pag. 27.

27 FROSINI, V., *Teoría de la interpretación jurídica*, trad. de J. Restrepo, Temis, Bogotá, 1991, pag. 117.

28 HART, H.L.A., *The Concept Of Law*, Oxford University Press, Nueva York, 1997, PAG. 124.

29 Señala NOCILLA, D., "Crisi delle legge e tecnica legislativa", op. cit., pag. 345, quien recuerda como la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale* viene considerando la certeza del derecho como un valor preeminente, que se conecta con las exigencias de plenitud de la ley.

30 CALERO GALLEGO, J., "La seguridad jurídica y la técnica jurídica en materia tributaria", *Sistema tributario y Constitución*, Santander, UIMP, 1993, pag. 4.

redacción de las leyes. Este modelo concentra el control de la técnica legislativa en un organismo único y especializado, al modo de la legislación federal estadounidense. Por ejemplo, el USA *Legislative Council* está integrado por *senior specialist*, de carácter profesional. Por su parte, el modelo continental europeo o modelo alemán, institucionaliza los criterios de técnica legislativa, mediante la aprobación de una guía que en Alemania recibe el nombre de *Handbuch des Rechtsförmigkeit* (Manual de técnica legislativa)³¹.

Estas tendencias internacionales se han recibido también en España, con la incorporación del principio de buena regulación, que pretende disciplinar la calidad de la regulación. La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, hace suyos principios de buena regulación (comprendiendo los principios de necesidad, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia), con la previsión de que se elabore un Plan Anual Normativo y la evaluación *ex post* de las normas aprobadas. La calidad normativa se regula también en el Real Decreto 1081/2017, de 29 de diciembre, por el que se establece el régimen de funcionamiento de la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa en el Ministerio de Presidencia, y que dispone que cada norma vaya acompañada de un estudio sobre su aplicabilidad y su impacto en los deberes formales a cumplir por los contribuyentes. De esta manera, la seguridad jurídica, en su vertiente de claridad del mandato normativo, adquiere una nueva dimensión donde se confunde con elementos propios de la técnica legislativa, a través de los estándares de calidad normativa recogidos por las normas.

3.2. Retroactividad de la norma tributaria

Resulta evidente que, *a priori*, la retroactividad repugna a la seguridad jurídica, tal y como la venimos entendiendo. La posibilidad del ciudadano de calcular los efectos de sus actos es incompatible con la existencia de normas cuya validez se extienda a conductas anteriores a su promulgación, por la elemental razón de que en el momento de la realización de estas conductas resultaría imposible conocer el contenido de futuras leyes³². Por tanto, parece ser que la exigencia de previsibilidad del ordenamiento sólo se cumple si las normas actúan *pro futuro*³³. Este principio general adquiere especial importancia en relación al Derecho tributario³⁴.

Sabido es que en materia tributaria se ha ido forjando una larga tradición doctrinal destinada a argumentar acerca de la irretroactividad de las disposiciones fiscales, normalmente intentando formular una regla general de irretroactividad que pudiera fundarse en una supuesta "especialidad" de la norma fiscal o en su posible equiparación con la norma penal³⁵. Pero ha sido sin duda la eventual colisión de las disposiciones retroactivas en materia tributaria con el derecho del particular a la certeza la que ha favorecido una teoría de la limitación de la retroactividad desde postulados genuinamente

31 También en el modelo anglosajón se han elaborado este tipo de guías, siguiendo el modelo del *Bill Drafting Guide 2015*.

32 PEREZ LUÑO, A., *La seguridad jurídica*, Ariel Derecho, Barcelona, 1991, pag. 91.

33 PEREZ LUÑO, A.E., *La seguridad jurídica*, Ariel Derecho, Barcelona, 1991, pag. 91. En la doctrina alemana, SPANNER, H.; "Rückwirkung"; *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, CH Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmächtigten, Bonn, 1972, pag. 902.

34 Hasta tal punto que se ha llegado a entender, por alguna sentencia del TS, que la retroactividad *siempre* es contraria el principio de seguridad jurídica - s. del T.S. de 17 de mayo de 1990-. Véase LOZANO ROMERAL, D.L., "Sobre la retroactividad de la norma tributaria. Comentarios a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de febrero y 17 de mayo de 1990"; *C.T.*, nº 61, 1992, pags. 119 y 120.

35 La doctrina alemana lo ha hecho, tradicionalmente, a partir del texto del art. 103, 2 de la Ley fundamental de Bonn, que prohíbe que nadie sea castigado por hechos que en el momento de su comisión no estuviesen sancionados por una ley penal. SPANNER, H., "Rückwirkung"; *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, op. cit., pag. 902. Vid., sobre el tema, además, TIPKE, K., "La retroattività nel diritto tributario", *Trattato di Diritto Tributario*, dir. por A. Amatucci, V. Primo, Cedam, Padova, 1994, pag. 439. También BARANDT, K.D., *Rückwirkung im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Rückwirkung von Verträgen*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1985, pag. 81. SCHICK, W., "Sobre dos problemas del Derecho Fiscal Alemán: La retroactividad y conflictos entre el Derecho Europeo y el Derecho Fiscal Nacional", *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, nº 4, 1987, pag. 136.

tributarios³⁶. La contradicción que supone el hecho de que, teniendo las normas valor exclusivamente para el futuro, puedan referirse a hechos o relaciones que hayan tenido lugar en el pasado³⁷, se acentúa en el caso de un ordenamiento como el tributario, orientado a la imposición de concretas obligaciones de hacer a los ciudadanos, ligadas a la realización por éstos de determinados hechos o la concertación de determinadas relaciones. Teniendo en cuenta que los hechos o actos a los que la ley tributaria vincula el nacimiento de obligaciones tributarias son inherentes al ejercicio por el ciudadano de su libertad personal y económica, las consecuencias tributarias de los mismos, en tanto un condicionante más de su eventual realización, deben ser conocidas en el momento en que el ciudadano ejerce su libertad a través de la conclusión de actos o negocios³⁸. Pero, por otro lado, la mutabilidad de las relaciones, a que se refieren las normas de Derecho Público, exige una constante redefinición del interés recaudatorio como interés público por excelencia en materia tributaria, que a veces no puede concretarse en normas cuya eficacia sea sólo *ad futurum*. Como ha señalado el Tribunal Constitucional en sentencia 99/1987, de 11 de junio, "es ineludible que cualquier alteración de una ley incida sobre las relaciones y situaciones nacidas a su amparo y que no hubieran agotado sus efectos" (FJ 6º). Por tanto, en esta rama del Derecho, el riesgo de que el cambio normativo afecte a situaciones consolidadas o en trance de consolidación es mayor que en otros sectores del ordenamiento.

Varios han sido los intentos de elaborar teorías que mitigasen el evidente riesgo de una legislación con efectos retroactivos, algunas de ellas superadas históricamente (por ejemplo, la anualidad del tributo). En cualquier caso, las normas retroactivas de cualquier rango pueden ser objeto de un control constitucional desde la perspectiva de la versión subjetiva del principio de seguridad jurídica, que lo entiende como "protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles" (sentencia del Tribunal Constitucional 197/1992, de 19 de noviembre - FJ 3º-). Desde este punto de vista, la admisión de las normas retroactivas sería posible teniendo en cuenta los límites generales de la seguridad jurídica, sobre los que nos hemos pronunciado. Serían aquellos casos en que existen razones de interés general o bien común, las cuales prevalecerían frente a la propia seguridad jurídica individual, y en especial, cuando resulte imprescindible la retroactividad para la eficacia de una norma que pretende profundizar en los valores de justicia tributaria.

Ya el Tribunal Constitucional, en la histórica sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, como antes lo había hecho en la 126/1987, de 16 de julio, consideró que la admisión de la retroactividad requería el análisis "de los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como a las circunstancias concretas que concurren en cada caso". Posteriormente, la sentencia 173/1996, de 31 de octubre reconocerá, por primera vez, que una modificación resulta "absolutamente imprevisible", pero añadiendo que una norma de estas características "sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica que, insistimos, no es un valor absoluto, debería ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos" (F.J. 5)³⁹. La sentencia 182/97, de 28 de octubre añade por su parte que estas exigencias de interés general deben ser especialmente escrupulosas cuando la reforma que presumiblemente atenta contra la seguridad jurídica afecta a un tributo nuclear del sistema como puede ser el IRPF (F.J. 13º), pero admitiendo que esas motivaciones de interés general

36 CERVERA TORREJON, F., "La retroactividad de la norma tributaria", *Civitas, REDF*, nº 10, 1976, pag. 273. Como muestra de esta tendencia, la sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, manifiesta que "afirmar la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede en efecto ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva contrarie otros principios consagrados en la CE, entre ellos el principio de seguridad jurídica" (FJ 8º).

37 MAURER, H., "Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz" en *Handbuch des Staatsrechts*, dirigido por ISENSEE, J.- KIRCHHOF, P., C.F. Müller Juristischer Verlag GmbH, Heidelberg, 1992, pag. 219.

38 La base de la confianza en un ámbito de libertad personal del ciudadano está presente en la jurisprudencia constitucional alemana que analiza las normas retroactivas; véase al respecto la s. de 14 de mayo de 1986 (*BVerGE* 72, 200-276); *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, op. cit., t. II, pag. 236.

39 Véase sobre el tema GARCIA-HERRERA BLANCO, C., para quien "la norma tributaria retroactiva depende de una ponderación de bienes efectuada caso por caso"; "El principio de seguridad jurídica como límite a la retroactividad de las normas tributarias (a propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 1996), *J.T.*, nº 17, enero, 1998; pag. 24.

pueden legitimar la adopción por el legislador incluso de una norma dotada de la llamada *retroactividad auténtica* - F.J. 11 -.

Pero la retroactividad de las normas tributarias plantea específicos problemas de constitucionalidad. En este sentido, ha sido la doctrina alemana y la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* la que con mayor insistencia ha buscado vías de comunicación entre el derecho a la certeza y a la protección de la confianza y la necesaria irretroactividad de las normas tributarias⁴⁰, postulando la posibilidad de un control de validez de las normas tributarias desde la óptica de la irretroactividad. De esta manera, la tradición germánica consolida un control de constitucionalidad de las normas tributarias en base a un principio general del ordenamiento, lo que supone no someter dicho control a una regla genuinamente tributaria como la capacidad económica, y, por tanto, renunciar a una "especialización" del problema de la retroactividad en el ámbito tributario⁴¹. A la tradición jurisprudencial alemana se le reconoce esta especie de preminencia a la hora de definir las condiciones a través de las cuales la seguridad jurídica puede oponerse a la existencia de normas retroactivas. Así lo reconoce la sentencia del Tribunal Constitucional 89/2009, de 20 de abril, al decir en su FJ 3º, que "en lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, recordábamos en esta misma Sentencia cómo se ha venido configurando, a partir de la Sentencia núm. 26 del Tribunal Constitucional Federal alemán, de 19 de diciembre de 1961, una línea argumental que, partiendo de la idea del Estado de Derecho y de los principios que lo informan, considera que las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atentan a tal principio y a la confianza de los ciudadanos".

El principio de seguridad jurídica en su dimensión subjetiva de certeza y protección de la confianza, que nuestro Tribunal Constitucional utilizó para negar la posibilidad de cambios normativos imprevisibles, se traduce, para la doctrina alemana, en la exigencia de que el ciudadano pueda prever anticipadamente su carga tributaria⁴². Al mismo tiempo, y así lo fue manifestando el Tribunal de Karlsruhe, lo que prohíbe el principio de seguridad jurídica en su dimensión subjetiva⁴³, es que "las situaciones jurídicas tributariamente relevantes se vean agravadas o empeoradas por una norma tributaria que, aunque proyecte su eficacia de cara al futuro, se aplique a hechos producidos con anterioridad a su entrada en vigor"⁴⁴. En la protección de la seguridad radicaría pues, la razón última de ser de este condicionamiento que afectaría a cualquier cambio normativo tributario de disposiciones fiscales que hayan generado en los contribuyentes una idea más o menos cierta de las consecuencias de sus actos. Lo que queda vedado, por tanto, es la posibilidad de "agrarar" la posición del contribuyente de forma retroactiva⁴⁵.

Varios son los supuestos en que, a lo largo de estos últimos cuarenta años, el Tribunal Constitucional apreció *agravamiento*. Así, por ejemplo, cuando se publicó la modificación introducida por la Ley 50/1998, que exigía a ciertas sociedades cotizaciones sociales sobre la retribución de sus directivos, que previamente se habían suprimido, para el Tribunal Constitucional, en sentencia 89/2009, de 20 de abril, esta modificación "...ha afectado a la confianza de las sociedades destinatarias de la norma, que habían

40 Sobre estas cuestiones genéricas relativas a la retroactividad en la normativa alemana, vid., FRIAUF, K.H., "Gesetzesankündigung und rückwirkende Gesetzgebung im Steuer und Wirtschaftsrecht", *Der Betriebsberater*, 1972, pag. 669;

GEGERLE, *Die Verfassungsproblematik Belastender Rückwirkungsgesetze*, Tübingen, 1960, pags. 85 y ss. HOFFMANN, R.W., "Rückwirkende Besteuerung der Bodenäusserungsgewinnen von Landwirten", *Deutsches Steuerrecht*, 1971, pags. 3 a 5. BARANDT, P., *Rückwirkung im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Rückwirkung von Verträgen*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1985, pags. 25 y ss.

41 ZORNOZA PEREZ, J.- FALCON Y TELLA, R.; "La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas", *Civitas, REDF*, nº 43, 1984, pag. 440. Situación que ya se apuntaba en el clásico trabajo de FELIX, G., cuando dice que en el planteamiento del problema de la retroactividad como un problema genuinamente tributario, ha perdido significación; "Steuerliches Gewohnheitsrecht" en *Steuer und Wirtschaft*, de 1959, pags. 284 a 286.

42 BÖCKLER, H., *SteuErrecht*, I, Allgemeines Teil, Verlag V, Florentz GmbH, München, 1976, pag. 760

43 PREUSS, U.K., "Vertrauensschutz als Statusschutz", *Juristische Arbeitsblätter*, 1977, pag. 313.

44 *BVerfGE*, 13, 261 y ss y 30, 367 y ss. En la doctrina, vid., por todos, KALIGIN, T., "Zur verfassungsrechtlichen Problematik der rückwirkenden Verschärfung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gem. par. 34 EStG", *DSTZ*, 1997, nº 15, pag. 524.

45 TIPKE, K. - LANG, J., *Steuerrecht*, 15ª ed., Schmidt, Köln, 1996, pags. 107 a 109.

ajustado su conducta durante el año 1998 a la legislación vigente en dicho momento, en virtud de la cual quedaban eximidas de cotizar a la Seguridad Social por sus administradores retribuidos, sin que tal modificación resultara razonablemente previsible, lesionando, así, el principio de seguridad jurídica" (FJ 6º).

Para poder hablar de *agravamiento* será necesario efectuar una comparación entre la situación anterior a la incidencia de la norma retroactiva y la posterior. Pero esta comparación debe hacerse sobre la base de situaciones jurídicas válidas. Por eso resulta sorprendente que el Tribunal Constitucional haya admitido supuestos de retroactividad, como al que se refiere la s. 38/1997, de 27 de febrero, en cuyo FJ 6º se señala, para aceptar la aplicación retroactiva de la Ley 20/1989 a efectos de determinar las sanciones aplicadas por infracciones cometidas antes de la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que "si se opta por la tributación individual *debe suponer* una reducción de la deuda tributaria a pagar, esto es, en definitiva, de la cuota eventualmente dejada de ingresar y, por ende, de la sanción que pudiera resultar aplicable". Y ello porque el criterio de la ley más favorable al que aquí acude el Tribunal se basa en utilizar como punto de comparación una ley declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional en su sentencia 45/1989, lo cual no es correcto, pues tratándose de una ley que ha devenido nula por su declaración de inconstitucionalidad no debe ser tenida en cuenta a ningún efecto.

En este sentido, resulta tradicional en la doctrina alemana, desde el pronunciamiento del *Bundesverfassungsgericht* de 19 de diciembre de 1961⁴⁶, entender que sólo puede haber una retroactividad contraria a la seguridad jurídica cuando la misma incida sobre situaciones o presupuestos de hecho "*cerrados*" o "agotados" - *abgeschlossene Tatbestände* -. El hecho de que sólo se genere inseguridad cuándo resultan afectados actos, hechos o relaciones *cerradas* supone definir la incidencia de la retroactividad en función de la confianza que el *agotamiento* de hechos o situaciones provoca, o, lo que es lo mismo, supone condicionar la retroactividad en función de las alteraciones que la misma puede provocar sobre hechos que, por su agotamiento, son generadores naturales de confianza, aun cuando ese agotamiento perjudicara claramente al contribuyente (porque, por ejemplo, le impide obtener la devolución de ingresos indebidos, al haber ganado firmeza los respectivos actos de liquidación; sentencias del Tribunal Constitucional 45/1989, FJ 11º; s. 146/1992, FJ 8º y s. 179/1994, FJ 12º).

En la tradición jurídica de Alemania esta incidencia sobre hechos o relaciones agotadas ha servido para delimitar conceptualmente la propia idea de retroactividad; la retroactividad que incide sobre este tipo de hechos ha sido definida como retroactividad auténtica (*echte Rückwirkung*) frente a la retroactividad inauténtica o retrospección (*unechte Rückwirkung* o *retrospektive Rückwirkung*)⁴⁷, diferenciación que también ha recogido en España el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en la sentencia 89/2009, de 20 de abril. De esta manera, se hace derivar de las relaciones afectadas por la retroactividad una nota - la supuesta "*autenticidad*" de la retroactividad - ligada a la eficacia de las normas en el tiempo y que, en última instancia, bebe de la fuente de la superada teoría de los "grados de retroactividad", de claro raigambre iusprivatista, y ajena en principio a posibles límites exógenos, como puede ser la seguridad jurídica⁴⁸. De igual forma, el Tribunal Constitucional, en sentencia 330/2005 de 15 diciembre, ha declarado que cuando la medida incluida en la nueva norma no alcance a situaciones no consolidadas, "...es evidente que no nos encontramos ante ningún supuesto de retroactividad, ni tan siquiera en grado mínimo" (FJ 7º). Por el contrario, en la sentencia 234/2001, de 13 de diciembre, se localiza un supuesto de retroactividad auténtica, al decir que "...lo cierto que la disposición transitoria cuestionada

⁴⁶ 2 Bv L. 6/59, B.Verf. Ge. 13, págs. 261 y ss. En ese sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional alemán ya había sido apuntada por la sentencia de 30 de mayo de 1960 y reiterada en las de 23 de marzo y 4 de mayo de 1971 y 22 de enero de 1975. Vid., sobre la misma, CERVERA TORREJON, F., "La retroactividad de la norma tributaria", op. cit., pag. 273.

⁴⁷ KRUSE, H.W., *Steuerrecht*, 1, Allgemeiner Teil, 3, Auflage, Verlag C.H.Beck, München, 1973, pag. 72. WEBER-FAS, R., *Allgemeines Steuerrecht*, J.C.B. Mohr, (Paul Siebeck), Tübingen, 1979, págs. 42 y 43.

⁴⁸ La vinculación entre "grado de retroactividad" y "grado de previsibilidad", apunta también en algunas resoluciones de nuestro Tribunal Constitucional; en concreto, en el voto particular del Magistrado Gómez-Ferrer Morant, en la sentencia 6/1983, de 4 de febrero. Ver además, sentencias 126/1987 (FF. JJ. 11º, 12º, 13º) y s. 173/1996 (FJ 3º).

sujeta a imposición, en el ámbito del Impuesto especial sobre hidrocarburos, situaciones que, no sólo al amparo de la anterior normativa estaban declaradas exentas, sino también jurídicamente agotadas (adquisición de productos gravados), por lo que es evidente que nos encontramos en presencia de un supuesto de retroactividad auténtica" (FJ 8º).

Si intentamos trasladar esta regla general al ámbito estrictamente tributario, podemos calificar como *hecho agotado*, aquel hecho o acto del mundo real potencialmente definible como hecho imponible pero que no ha sido configurado como tal y que ya se ha realizado plenamente desde el punto de vista fáctico y temporal sin haber, lógicamente, generado obligación tributaria alguna. Pues bien, este hecho ya no podrá resultar definido como hecho imponible en normas posteriores a dicho agotamiento. Si ya está definido como hecho imponible en alguna norma tributaria, pero ya se ha realizado completamente, dando lugar al *devengo* del tributo, no podrá tener lugar un *acrecentamiento*, entendiendo como tal, tanto cualquier redefinición de la medición del hecho imponible agotado tendente a ampliar la base normativa a efectos de gravamen, como cualquier simple incremento del tipo o, incluso (aunque ello deba ser objeto de atención posterior) la supresión o disminución de cualquier exención o beneficio fiscal, o las limitaciones de las posibilidades de deducción, por ejemplo, en el caso del IVA, en relación a las cuotas soportadas. El agotamiento de los hechos o situaciones, es, por tanto, dato crucial para poder hablar de norma retroactiva o con efecto retroactivo que afecte a la seguridad jurídica⁴⁹.

Consiguientemente, cuando la ley retroactiva afecte a contenidos y relaciones jurídicas del presente que no se encuentren agotadas, nos encontraremos ante una retroactividad *inauténtica* y, por tanto, admisible constitucionalmente, calificación ésta ampliamente arraigada en la jurisprudencia constitucional alemana⁵⁰. El Tribunal Constitucional español ha aceptado sin ambages esta dicotomía entre una retroactividad auténtica e inauténtica, en, por ejemplo, la s. 197/1992, de 19 de noviembre (F.J. 4º)⁵¹.

Además, hay que atender a las circunstancias subjetivas del contribuyente ante la retroactividad que, pretendidamente, viola la seguridad jurídica. Se trata de una verdadera modulación de la llamada *protección de la confianza*, que ha trascendido a la jurisprudencia constitucional española, primero a través de las sentencias 6/1983, de 4 de febrero y 41/1983, de 18 de mayo, que basan el control de la constitucionalidad de las normas retroactivas en la citada protección de la confianza, y más tarde, en la s. 126/1987, de 16 de julio, cuando nuestro Tribunal Constitucional dice, respecto a la valoración que frente a la seguridad jurídica merecen las normas retroactivas, que "las circunstancias específicas que concurren en cada caso, se convierten en elemento clave en el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad (FJ 9º A)"⁵². De lo que se trataría, por tanto, es de ver si la confianza en la inalterabilidad de la norma tributaria del ciudadano que ha condicionado su conducta económica ajustándola a la legislación vigente, es digna de protección atendiendo a si las circunstancias del caso concreto han permitido una correcta formación de dicha confianza. O, en palabras de KALIGIN, "que la

49 Ello no se da por ejemplo, en el supuesto de las modificaciones introducidas por el art. 6 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que han alterado el texto de los arts. 102, 1, 104 1 y 2 y 106, 1, 1ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, referido al IVA, y en concreto, a la aplicación de la regla de prorrata en el supuesto de que el sujeto pasivo perciba subvenciones no vinculadas al precio. Aunque estas modificaciones entraron en vigor el 1 de enero de 1998, su eficacia, se proyectó, agravándolas, sobre situaciones surgidas al amparo de la anterior normativa. MARTIN FERNANDEZ, J., "La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)", *Quincena Fiscal*, nº 19, 1998, pag. 41.

50 La jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* es al respecto abundantísima; en ella se define la retroactividad inauténtica como aquella que incide sobre presupuestos de hecho todavía no cerrados (*noch nicht abgeschlossene Sachverhalte*) que pueden aun tener incidencia en el futuro (vid. *BVerfGE* 11, 139 (146); 14, 288 (297); 15, 313 (324); 22, 241 (248); 25, 142 (154); 25, 269 (290)). En la misma línea, 13, 274 (277); 18, 135 (142 y ss.); 19, 119 (127); 23, 12, (32); 24, 220 (230). Vid. *Ergänzungslieferung NBVerfG*, mayo, 1987, pag. 133.

51 "...habría retroactividad auténtica cuando se pretendiesen anudar efectos jurídicos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la ley y ya consumadas, mientras existiría una retroactividad impropia cuando se afectasen situaciones jurídicas actuales y aún no concluidas".

52 Además, s. 150/1990 (FJ 8º) y s. 173/1996 (FJ 3º).

confianza debe ser protegida porque el ciudadano no está obligado a contar con un cambio agravado de la legislación tributaria"⁵³.

Es por ello que otra de las expresiones de inseguridad en materia de retroactividad es la que se refiere a la supresión retroactiva de beneficios fiscales. El derecho del particular a la certeza de las relaciones jurídicas alcanza una de sus expresiones más claras cuando nos encontramos ante normas que regulan beneficios fiscales. Ya no se definen las normas reguladoras de beneficios fiscales como normas excepcionales, pero todavía es posible encontrarse con afirmaciones (por ejemplo, en los arbitrajes internacionales en materia de protección de inversiones) en el sentido de que los beneficios concedidos por la norma tributaria generan *derechos adquiridos*.

La localización de un derecho adquirido en una exención o bonificación carece de fundamento. Y ello porque si el contribuyente ya ha realizado el presupuesto de hecho de la exención, tanto si la misma surte efectos en períodos posteriores o no, nos encontramos con una exención ya nacida, y esa será evidentemente el objeto de una posible modificación tributaria. Por el contrario, si el particular no ha realizado el presupuesto de hecho que determina el nacimiento de la exención, no podrá hablarse de un *derecho adquirido* al mantenimiento en el futuro de esta exención. Nos encontraremos en este caso, todo lo más, ante una *expectativa*, cuya protección no irá más allá de la que normalmente dispensa el ordenamiento a situaciones de este tipo. Ya el Tribunal Constitucional señaló en la sentencia 39/1981, de 20 de julio, que los "derechos individuales", como límites a la acción retroactiva no pueden identificarse con los *ius quaesitum* o derechos adquiridos (FJ 10º). Y más claramente, en su sentencia 6/1983, de 4 de febrero (FJ 2º), reafirmando tal postura en la 41/1983, de 18 de junio (FJ 2º), dice que toda expectativa a una exención o bonificación tributaria es "simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente", no integrable en el patrimonio del sujeto pasivo del tributo ni calificable, por tanto, de derecho en sentido subjetivo pleno, ni mucho menos, de derecho adquirido. En suma, se trata de situaciones objetivas definidas por la norma que, en ningún caso, pueden integrarse en el patrimonio del contribuyente⁵⁴.

Vista la endeblez de una fundamentación del mantenimiento de las exenciones en la teoría de los *derechos adquiridos*, lo que queda claro es que el legislador puede reordenar el régimen jurídico de un determinado beneficio fiscal y sólo tendrá, como límites, los derivados de la Constitución. Entre otros, la seguridad jurídica.

Sobre esta legitimidad del legislador para modificar beneficios fiscales ha insistido el Tribunal Constitucional. Así, recuerda en la sentencia 19/2012, de 15 de febrero, que no existe un derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, como sí lo había en las resoluciones 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 15/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 134/1996, de 22 de julio, FJ 3; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11 c); 1/2001, de 15 de febrero, FJ 1; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 5. Pero en esta última sentencia, afirma que "entra dentro del ámbito de libertad de legislador, su modificación o, incluso, su supresión, sin afectar de modo inconstitucional a quienes hasta entonces venían siendo sus beneficiarios", aunque también se afirma que "no puede calificarse de irrazonable la opción del legislador de reducir, o incluso suprimir, el alcance de un determinado beneficio fiscal afectando sólo a quienes a partir de la entrada en vigor de la nueva regulación incidan en el supuesto

53 KALIGIN, T., "Zur verfassungsrechtlichen Problematik der Rückwirkenden...", op. cit., pag. 525. No es que exista una confianza que por ser protegible haga nacer el derecho a la seguridad jurídica, cuya eficacia deba ceder ante la prevalencia de un valor de justicia. Por el contrario, nos estamos refiriendo a situaciones en las que, atendiendo a la valoración de las circunstancias del caso, se puede decir que ni siquiera hay una confianza protegible pues el cambio normativo por "razonable" - sentencia del Tribunal Constitucional 197/1992 (FJ 6º) - debe reputarse *esperable* por cualquier contribuyente. No se podrá, por ello, hablar, en puridad, de seguridad jurídica, lo que en principio abriría la posibilidad de que el legislador redefiniere el interés recaudatorio incluso hacia el pasado.

54 Similar conclusión a la que llega MARTIN QUERALT, J., en *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 1984, , pags. 271 a 273, quien hace un resumen de las diversas posturas doctrinales que rechazan que las exenciones den lugar a derechos adquiridos. El rechazo a que la exención genere un derecho adquirido lo comparte LOZANO SERRANO, C., al entender que es imposible admitir que la exención se integre en el patrimonio del particular, al no haber "una situación jurídica individualizada constituida para satisfacer un interés del particular"; *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., pag. 114. Por su parte, HERRERA MOLINA, P.M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pag. 203, no pueden existir *derechos adquiridos* frente a la ley, "aunque una nueva norma puede respetar los vínculos jurídicos creados al amparo de una ley anterior.

de hecho previsto en la norma, manteniéndose en los mismos términos la aplicación del citado beneficio a quienes, a su amparo y hasta la citada modificación, habían articulado sus relaciones económicas de acuerdo con las previsiones normativas entonces aplicables".

Frente a autores como HERRERA MOLINA que entiende que la supresión anticipada de exenciones y bonificaciones fiscales, especialmente cuando éstas funcionen como incentivos de política económica y social, atenta al principio de seguridad jurídica⁵⁵, otros como LOZANO SERRANO, no creen que en la seguridad jurídica pueda radicar una regla general que impida modificaciones de incentivos fiscales. Pero, incluso este último autor admite que puede hablarse de violación de la seguridad jurídica cuando los fines que persigue la nueva norma que deroga los beneficios fiscales pudieran ser objeto de satisfactoria protección con otros medios diferentes a la derogación⁵⁶.

A nuestro modo de ver, la posibilidad de modificar las exenciones no debe entenderse como absoluta, ya que puede colisionar con los límites generales que el derecho a la seguridad jurídica impone. El principio de seguridad jurídica impediría alterar la disciplina del presupuesto de hecho de una exención cuando el mismo tenga carácter complejo y produzca efectos en un determinado número de períodos impositivos sucesivos y en la medida en que afecte a aquellos efectos en curso de perfeccionarse a la entrada en vigor de la ley reformadora (sentencia del Tribunal Constitucional 65/1987, de 21 de mayo, FJ 19º).

Por último, no habrá una confianza protegible frente a una norma retroactiva cuando exista lo que se conoce como un *efecto anuncio* (*Ankündigungseffekt* en la doctrina alemana). No hay seguridad jurídica invocable frente a la actuación del legislador cuando la agravación de la fiscalidad era conocida y esperada, pues no existe en este supuesto una verdadera confianza protegible. Y una alteración normativa debe entenderse *esperada* cuando concurre una actuación pública que provoca el llamado "efecto anuncio". La producción de un "efecto anuncio" podría referirse a cualquier situación de hecho o de derecho que coadyuvase a difundir o acercar al conocimiento del contribuyente la futura producción de una modificación normativa, sobre todo cuando la misma viene a agravar su posición jurídica⁵⁷.

Este efecto anuncio puede ligarse a la publicación del proyecto de ley y entenderse como uno de los efectos derivados del mismo⁵⁸, pero también podría atribuirse a otras vías de iniciación de una reforma tributaria como puede ser el Decreto-Ley. El "efecto anuncio" del Decreto-Ley radicaría, en estos casos, en su íntima semejanza, cuando es tramitado por la vía del art. 86, 3 de la Constitución, con un proyecto de ley, de forma tal que DE OTTO llegó a calificarlo como "proyecto de ley con eficacia normativa anticipada a su aprobación por las Cortes"⁵⁹. Si el Decreto-Ley obra también como proyecto, tendrá la misma eficacia anunciadora que éste, "dándole a los ciudadanos la oportunidad de ajustar su comportamiento económico a las consecuencias finales derivadas del cambio jurídico que se anunciaba", como lo ha reconocido la s. 182/1997, de 28 de octubre (FJ 13º).

Ahora bien; en tanto el efecto anuncio tiene una importancia trascendental como vía para eliminar la buena fe del ciudadano y legitimar una actuación retroactiva de la norma, su concurrencia ha de

55 HERRERA MOLINA, P.M., *La exención tributaria*, op. cit., pag. 188.

56 LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, op. cit., pags. 142 y 143.

57 En efecto, el Tribunal Supremo, a través de sentencia de 24 de mayo de 1997 -*Aranzadi 3983*-, donde enjuicia las disposiciones reglamentarias destinadas a ordenar la supresión del cuerpo de agentes de aduanas, entiende que las mismas no violan el principio de seguridad jurídica porque se dan los requisitos de *conocimiento previo y medidas de orden transitorio*. El conocimiento previo lo pudieron obtener los interesados a través de la publicidad del proceso de negociación para la integración de España en las Comunidades Europeas, la publicación de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto y la firma del Acta Unica Europea (Fundamento Séptimo).

58 La publicación de los proyectos de ley en el Boletín Oficial de las Cortes, que la Mesa del Congreso debe ordenar (art. 109 del Reglamento del Congreso de los Diputados) responde a la idea de publicidad que, a su vez, es una derivación del principio democrático, como principio constitucional; voz "Procedimiento Legislativo", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. III, op. cit., pag. 5184.

59 "Se trata, sin duda, de una situación peculiar en la que un conjunto de normas dictadas de una determinada forma son, al mismo tiempo y con esa misma forma, proyecto de normas que han de revestir una forma distinta". DE OTTO, I., *Derecho Constitucional*, op. cit., pag. 208.

valorarse de forma aquilatada, averiguando si concurren todos los requisitos necesarios para que pueda entenderse que tal anuncio existe. Por ejemplo, ha de ser *claro*⁶⁰ y contener expresa mención a la "posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación" – sentencia del Tribunal Constitucional 197/1992, de 19 de noviembre (F.J. 6º, *in fine*).

Por eso resulta censurable desde la perspectiva expuesta un caso tan evidente de retroactividad agravante como el previsto en el artículo 3, Dos del Decreto-Ley 3/2016, de tributación con efectos de 1 de enero de 2016 de la reversión de gastos por deterioro de participaciones, previamente deducidos.

4. Seguridad jurídica en la aplicación del Derecho

En segundo lugar habría que hablar de la seguridad en la aplicación del derecho⁶¹. El proceso aplicativo de una norma general o abstracta puede también ser calificado de seguro o inseguro. Será seguro en la medida en que lo sea la norma que se aplica, o como señala FROSINI, en la medida en que exista una vinculación correcta entre técnica legislativa y técnica de ejecución⁶². Si la norma es formalmente plena o si existe una estricta delimitación de los elementos normativos, se evitará la introducción de criterios subjetivos a la hora de aplicar el Derecho a un supuesto particular. Por tanto, si la regla jurídica, en su función genérica y abstracta, debe ser segura, debe serlo para que exista seguridad a la hora de que esa regla se aplique a cada concreta situación.

Por eso, la principal manifestación de la seguridad jurídica que se puede dar en fase de aplicación de la norma será la interdicción de la arbitrariedad, que puede entenderse desde dos puntos de vista. Desde el punto de vista formal, la interdicción de la arbitrariedad equivale a subordinación a la ley en la aplicación del Derecho, es decir, evitar la "arbitrariedad por infracción de las conexiones formales de las normas dentro del ordenamiento"⁶³, y será especialmente referible a aquellos sectores del ordenamiento donde tiene especial presencia la reserva de ley. En su sentido material, la interdicción de la arbitrariedad significa que están prohibidas aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho del ciudadano a un conocimiento, lo más rápido posible y lo más acorde con sus racionales previsiones, de la incidencia que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica.

Esa arbitrariedad puede ocurrir cuando, en ordenamientos que deben estar presididos por el principio de tipicidad, se integran las lagunas jurídicas a través de mecanismos analógicos. Bien cuando el aplicador del derecho se aparta de su decisión anterior a través de una interpretación jurídica cambiada⁶⁴. O bien, cuando se defrauda la seguridad que da el acogerse a las categorías jurídicas válidas para todo el ordenamiento, recurriendo a criterios interpretativos de la ley que, como el principio de *interpretación económica*, se fundan en relativismos conceptuales que merman la confianza del ciudadano en el Derecho⁶⁵.

60 *klaren und eindeutigen Ankündigung*...en palabras del Magistrado Konrad Kruis en su *Sondervotum* en la sentencia de 3 de diciembre de 1997 - 2 BvR 882/97.

61 PEREZ LUÑO, A., *La seguridad jurídica*, op. cit., pag. 106.

62 FROSINI, V., *Teoría de la interpretación jurídica*, op. cit., pag. 115.

63 SAINZ DE BUJANDA, F., "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español", en *Hacienda y Derecho*, vol.III, Madrid, 1963, pag. 220.

64 HESSDÖRFER, L., *Der Rechtsstaat, Sein Wesen und Wege zu seiner Verwirklichung*, op. cit., pag. 71.

65 Especialmente importante en Alemania, la doctrina califica la primera etapa de la formulación conceptual del principio de consideración económica - *wirtschaftliche Betrachtungsweise* - como una etapa heredera de las ideas de Enno Becker, donde se hacía prevalecer el sentido económico, frente al jurídico-privado, de los conceptos utilizados en las normas, dando lugar a situaciones contrarias a la seguridad jurídica. LOCHER, P., *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Verlag-Stämpfliche & C.I.E., A.G., Bern, 1983, pag. 169.

4.1. Dos manifestaciones de la seguridad jurídica. La prescripción y la vinculación de la Administración a sus propios actos

De entre las múltiples manifestaciones de inseguridad en la aplicación de las normas tributarias, vamos a referirnos a dos tópicos que constituyen instrumentos de seguridad jurídica: la prescripción y al regla de vinculación a los actos propios.

Recordemos que el ordenamiento tributario es una rama del Derecho creadora de específicas obligaciones de dar, las cuales, por exigencia de la naturaleza legal del tributo y del principio de reserva de ley, aparecerán fijadas en una norma abstracta que tendrá las notas de generalidad y ausencia de plenitud. La abstracción y falta de plenitud de la ley, provocada entre otras cosas por la frecuente utilización de conceptos genéricos e indeterminados, unida a las necesidades de interpretación de los términos incluidos en las normas tributarias y a la ya denunciada falta de claridad de las mismas, genera una incertidumbre que, en principio, sólo se disipará a través de la determinación de la cuantía del tributo en el correspondiente acto de liquidación y tras el oportuno procedimiento de gestión o inspección. Esta finalidad de la liquidación que, al determinar definitivamente la deuda tributaria, genera certidumbre en cuanto al concreto contenido del tributo, viene siendo destacada históricamente por la doctrina. Es lo que se conoce como "función de protección jurídica" (*Rechtsschutzfunktion*) del acto de liquidación tributaria⁶⁶. Esta idea está presente en el derecho positivo alemán, y así, el parágrafo 165, 1 de la Ordenanza Tributaria alemana, vincula la posibilidad de liquidar provisionalmente un impuesto al hecho de que "sea incierto que se hayan realizado y en qué medida lo hayan hecho los presupuestos de su nacimiento", por lo que será función de la liquidación poner fin - aunque en este caso, de modo provisional - a esa incertidumbre. Sobre estas ideas construyó TIPKE su teoría de la seguridad jurídica como límite y fundamento del procedimiento de determinación de la deuda tributaria, basándolo en la idea de que la seguridad jurídica exige *determinación rápida y definitiva de la deuda tributaria*⁶⁷. En la doctrina italiana, señaló D'AMATI que una de las características de la actuación pública destinada a determinar la deuda tributaria es "conseguir una situación de seguridad", que estará en condiciones de asegurar la normalidad de las relaciones jurídicas en la medida en que vendrá acompañada de un *efecto preclusivo*, predicable fundamentalmente del acto de liquidación⁶⁸.

La liquidación tributaria es, por tanto, un instrumento de generación de certidumbre, en tanto supone, la declaración de voluntad de la Administración sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria material, haciéndola inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión y considerando finalizada la función pública en el caso concreto.

Pero, si la liquidación tributaria, a la que se llega tras los correspondientes procedimientos, es un factor de creación de certeza, resulta también obvio que, en tanto tal decisión no se adopte, el contribuyente se encuentra ante una cierta situación claudicante o de *pendencia*, generadora de inseguridad. Por eso son importantes las medidas que los distintos ordenamientos establecen para garantizar la consolidación de las *situaciones de pendencia* en aras de la seguridad jurídica. Y entre estas medidas son de destacar dos; la prescripción y la doctrina de la vinculación a los actos propios aplicada a las actuaciones de la Administración Tributaria⁶⁹.

66 Así en al clásica definición de HENSEL, A., *Steuerrecht*, Berlín, Verlag von Julius Springer, 1924, pag. 172.

67 TIPKE, K., "An den Grenzen der Rechtssicherheit im Steuerverfahrensrecht", *Steuerkongress Report*, 1965, pags. 206 a 211. SPANNER, H., lo pone en relación con la seguridad jurídica y sitúa la preclusividad de los actos tributarios en la manifestación de la seguridad jurídica como "firmeza de la actuación administrativa" - *Bestandskraft von Verwaltungsakten* -; "Rechtssicherheit"; *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuervissenschaften*, op. cit., pag. 870.

68 D'AMATI, N., "Nacimiento de la relación tributaria y función dinámica de la seguridad jurídica", *RDFHP*, nº 47, 1962, pags. 582 y 583.

69 Y ello justifica reformas como la introducida en la Ordenanza Tributaria alemana, vigente desde el 1 de enero de 1996, a través de la inclusión del parágrafo 364, b), reforzando la preclusividad respecto a los procedimientos tributarios de liquidación y haciéndola más estricta que en los propios procesos judiciales.

Así, en primer lugar, resulta indiscutible que la prescripción, tanto en el ámbito civil como en el tributario, se fundamenta en razones de seguridad jurídica, que siempre se han planteado en oposición a motivaciones de justicia. Razones de estricta justicia abogarían por mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el cumplimiento de los deberes u obligaciones. Pero la prescripción es un instituto que se fundamenta en la seguridad jurídica, y no en la equidad ni en la justicia. Es más; es un instituto a través del cual se da clara prevalencia a la seguridad frente a la justicia. Como dice FALCON Y TELLA, pocas instituciones como la prescripción tributaria sirven tanto a la seguridad jurídica, incluso a costa de la equidad, la cual "aconsejaría mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el tributo a quien ha incumplido sus obligaciones"⁷⁰. La prescripción es, por ello, una institución necesaria para el orden social y para la seguridad jurídica, vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad por su no ejercicio en un plazo determinado⁷¹.

En el ámbito privado, donde los derechos o facultades son disponibles como corresponde a un orden jurídico basado en la autonomía privada, la eficacia de la prescripción dependerá de su invocación por el interesado en servirse de ella, a través de una "excepción permanente con la que oponerse a la pretensión"⁷². Por el contrario, en el ámbito público, donde hay un predominante componente de interés general, el efecto es inapelable y radical, de manera que la prescripción se aplicará de oficio⁷³. En el derecho público, la prescripción, al igual que el instituto de la caducidad, juegan como elementos que hacen operar el factor tiempo al servicio de la seguridad jurídica, lo que es especialmente importante en *normas de injerencia* como las tributarias.

Por eso, junto con la prescripción, tradicionalmente se ha configurado la caducidad como el otro gran instrumento para articular el efecto del tiempo en la actividad de la Administración. Caducidad y prescripción son así, dos figuras que ordenan temporalmente la actividad de la Administración al servicio de la seguridad jurídica. Existe entre ambas una relación de incompatibilidad y, al mismo tiempo, de complementariedad. Sin embargo, cuando nos referimos a actuaciones de la Administración, ambas figuras jurídicas responden al mismo fin: articular las consecuencias de la inactividad jurídica de la Administración. Ambas categorías, en tanto sancionan al titular negligente, tutelan la seguridad del *perjudicado* por el derecho o potestad no ejercitado tempestivamente. Son propias, por lo tanto, de procedimientos administrativos que tienen por finalidad imponer cargas o sanciones a los interesados; esto es, "procedimientos limitadores de derechos y sancionadores"⁷⁴. En este tipo de procedimientos la sanción ligada a una inactividad verificada por el transcurso de un período de tiempo, consiste en la garantía a favor del particular de que no habrá inmisiones intempestivas en su esfera de libertad.

La principal expresión de la oposición caducidad-prescripción se sitúa en el rasgo diferenciador de las posibilidades de interrupción, aunque se trate de una diferenciación que puede ser objeto de cuestionamiento⁷⁵. El elemento clave en la configuración tradicional de la distinción prescripcón-

70 FALCON Y TELLA, R., "La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo", *Quincena Fiscal*, nº 14, 1996, pag. 7. La prevalencia de la seguridad frente a la equidad es tal, que al preverse como causa de interrupción de la prescripción cualquier actuación del particular tendente al reconocimiento de la deuda (por ejemplo, el pago extemporáneo), se hace de peor condición a quien cumple sus obligaciones formales, aunque sea fuera de plazo, frente a quien las incumple absolutamente.

71 DIEZ-PICAZO, L.-GULLON, A.; *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, Octava ed., 1993, pags. 448 y 462.

72 PANTALEON PRIETO, F., "Prescripción" en *Enciclopedia Jurídica Básica*, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995, Vol III pag. 5008.

73 CABALLERO SANCHEZ, R., *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw Hill, 1999, pag. 52.

74 PARADA VAZQUEZ, R., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pag. 173.

75 AYONA GIMENEZ, J.J., *La caducidad en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pag. 29. Como ha señalado el TS en alguna resolución clásica, no puede ser la nota diferenciadora entre caducidad y prescripción porque la regla general de la imposibilidad de interrumpir los plazos de caducidad de la acción tiene que admitir determinadas excepciones. (sentencia del TS de 22 de mayo de 1965 (1965, 3013).

caducidad es que la prescripción puede ser objeto de interrupción y la caducidad no⁷⁶, aunque sin especificar el efecto de dicha interrupción sobre el cómputo de la prescripción. Ese efecto sólo puede ser, o la reanudación íntegra del plazo de prescripción a partir de la interrupción, o la suspensión de la prescripción⁷⁷. Esta última conlleva la paralización del plazo prescriptivo, pero el tiempo posterior a la interrupción se tiene en cuenta a efectos de verificar la producción del plazo prescriptivo. Pero la suspensión de la prescripción no se prevé expresamente en el ordenamiento jurídico español⁷⁸.

Así, la interrupción se manifiesta como el elemento distintivo al que se acude para que la figura regulada en la Ley General Tributaria pueda ser calificada como prescripción y, al mismo tiempo, para que la Administración, acudiendo a la misma, pueda prorrogar el plazo de ejercicio de sus facultades.

En suma, tanto la prescripción como la caducidad están al servicio de la seguridad jurídica al someter la acción administrativa al factor tiempo. Pero este efecto de *puesta a cero* del contador vinculado a la interrupción de la prescripción modula la función de esta figura como instrumento al servicio de la seguridad jurídica, y supone que su abuso pueda considerarse un elemento de inseguridad. Ambas categorías tienen un sustrato común: son formas de articular el efecto de la inactividad de la Administración respecto a cierto tipo de procedimientos, y se traducen en una garantía a favor del particular. Pero entre ambas, la prescripción, precisamente por el juego de la interrupción, supone una garantía menor en la medida en que dificulta la consolidación de las situaciones *de pendencia*.

La interrupción de la prescripción supone la reanudación del plazo de la misma (artículo 68,6 de la Ley General Tributaria), por lo que la interrupción impide la consumación de la prescripción y genera inseguridad jurídica. En tal sentido, debemos recordar que en los últimos tiempos, las reformas legales en nuestro país (en especial, las introducidas por Ley 34/2015) han ido en la línea de inducir la no consumación de la prescripción. Por un lado, facilitando la interrupción de la prescripción. En relación con la virtualidad para interrumpir la prescripción la jurisprudencia ha creado una sólida doctrina exigiendo que un acto sea serio (no una mera argucia), claramente dirigido a iniciar un procedimiento de regularización, válido y notificado para que pueda provocar el reinicio del plazo de prescripción. Pero previsiones como la contenida en el artículo 68,9 de la Ley General Tributaria tras la reforma por Ley 34/2015 de que se extienda la interrupción de la prescripción a las obligaciones tributarias *conexas*, lo que pretenden es ampliar el efecto interruptivo en un sentido contrario a las exigencias de seguridad jurídica.

Pero más alarmantes, si cabe, son los supuestos en que se pretende instaurar una suerte de imprescriptibilidad del tributo y que tanto han proliferado en los últimos años. Un precedente fue el uso de la técnica de las ganancias injustificadas de patrimonio para imputar rentas en la base liquidable

76 Aunque, más que a un presupuesto tipológico, ello parece que responde a una decisión del legislador para atribuir una característica de la prescripción a un modo determinado de ordenar el efecto del tiempo en las actuaciones administrativas, con el fin de alargar los plazos. Por eso, la posibilidad de interrupción como elemento sustancial del régimen de la prescripción adquiere su verdadera importancia en la medida en que el derecho positivo regule el efecto de la interrupción sobre el cómputo de la prescripción. En el ordenamiento español, el Código Civil establece causas de interrupción de la prescripción, en su artículo 1973. La prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor.

77 Aunque la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1957 admitió que las partes, en uso de su autonomía de la voluntad, pudiera pactar el efecto suspensivo de la prescripción.

78 Salvo el supuesto especial de la Ley General Tributaria de 2003 en su art. 68,6, según el cual cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente. En la tramitación parlamentaria de este precepto en el Congreso se añadió un nuevo supuesto, referido a los procedimientos concursales, según el cual "cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración del concurso del deudor, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de aprobación del convenio concursal para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto a las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquellas resulten exigibles al deudor" en el Senado se añadiría la referencia a que "si el convenio no fuera aprobado, el plazo se reiniciaría cuando se reciba la resolución judicial firme que señale dicha circunstancia". En suma, se trata de que, en los supuestos de concurso del deudor, la reanudación del plazo de prescripción se determine en función de la aprobación o no del convenio; GONZALEZ SANCHEZ, M., "Extinción de la obligación tributaria", en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, (dir. Calvo Ortega), Civitas, Thomson Reuters, II edición, 2009, pag. 785.

del periodo impositivo respecto del que tales ganancias se descubrieron, aunque ya el segundo párrafo del artículo 49 de la Ley 18/1991 introdujo la coletilla *sin perjuicio de la prescripción*, a la hora de disponer la imputación temporal de los entonces llamados incrementos no justificados. Igualmente, en relación con los pasivos ficticios en el Impuesto de Sociedades, contemplados inicialmente en los artículos 140, 4 y 5 de la Ley 43/1995 y actualmente en el 121,5 de la Ley 27/2014, la jurisprudencia ha aceptado que, a pesar de su imputación al último de los periodos no prescritos, sea posible siempre acreditar mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho, *incluidos los libros de contabilidad*, que la deuda supuestamente inexistente procede de un período prescrito (sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012). Algo especialmente importante en los supuestos de deudas de la sociedad con los socios derivadas de la cuenta 551 con *socios y administradores*⁷⁹.

Pero sin duda alguna, la acometida más importante contra la prescripción a través de un supuesto evidente de imprescriptibilidad se produce con la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que incluye el deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero mediante la presentación del modelo 720. En este caso, la imprescriptibilidad que deriva de esta norma debe cuestionarse, en la línea del Dictamen Motivado de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017, basándose en el fundamento de que *se trata de un tratamiento diferente y discriminatorio respecto a activos mantenidos en España*.

En cualquier caso, las modificaciones introducidas en la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria, no invitan al optimismo, a la luz de una nada alentadora jurisprudencia del Tribunal Supremo que viene entendiendo que cabe comprobar períodos prescritos si los datos que se analizan tienen trascendencia en períodos no prescritos, singularmente respecto a BINs (sentencia de 19 de febrero de 2015, entre otras). Resoluciones que tienen como precedente otras anteriores de 3 de mayo de 2010 y 5 de febrero de 2012, según las cuales la consumación de la prescripción no borra la realidad ni ciega el pasado impidiendo su examen cuando sea menester a fin de comprobar un tributo aún liquidable por la Administración (así la sentencia del TS de 3 de mayo de 2010 (casación 581/05, FJ 3º). Recogiendo estas tesis, el artículo 115 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 2015, entiende que la comprobación e investigación se podrá realizar aún en el caso de períodos o conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción. Se ignora deliberadamente que las facultades de comprobación e investigación no tienen vida propia al margen del derecho a liquidar y que, por tanto, no pueden ejercitarse de ningún modo si éste último está prescrito.

En todos estos casos, se pone en tela de juicio la seguridad jurídica al imposibilitar o entorpecer la prescripción. Pero entonces entra en juego un segundo elemento que es la dificultad de su control constitucional. Nadie, ni siquiera el propio Tribunal Constitucional, pone en duda que la prescripción deriva del principio de seguridad jurídica, pero no está claro cuándo una determinada regulación de la prescripción vulnera este principio. Lo que se ve dificultado por la mencionada postura del Tribunal Constitucional de que la regulación de la prescripción es una cuestión de *legalidad ordinaria* (sentencia 147/1986, de 25 de noviembre). A pesar de ello, parece que un supuesto que anule totalmente la prescripción, como el relativo a los activos no declarados en el modelo 720, sería contrario al artículo 9,3 de la Constitución.

Por su parte, la caducidad, como segunda expresión de la necesidad de convertir en definitivas las situaciones de pendencia temporal, no opera en nuestro derecho sobre potestades sino sobre procedimientos. Aunque, verificada la caducidad de un procedimiento y decretada la finalización y archivo del mismo, se puede iniciar un procedimiento nuevo. Pero el procedimiento caducado no habrá interrumpido la prescripción. También en este tema se perciben importantes deficiencias que perturban la finalidad de la caducidad como límite a las interrupciones de la prescripción. Por ejemplo, el alargamiento artificial de los procedimientos de gestión. Así, el artículo 133 e), de la Ley General Tributaria dispone que el procedimiento de verificación de datos puede terminar *por el inicio de un*

⁷⁹ Ello afecta al valor probatorio de las deudas consignadas en contabilidad. Para la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2012. "aunque el contribuyente no consiga probar la realidad de una deuda contable debe tenerse por cierta salvo que la Inspección aporte prueba en contrario". Si la Administración no pudiera probar la subsistencia de la deuda, la misma, si aparece en contabilidad desde un período anterior a la prescripción, debe imputarse a un período prescrito.

procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos y el 139 c) que el de comprobación limitada puede concluir por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada, lo que permite encadenar procedimientos. Y ambas posibilidades generan situaciones de incertidumbre.

En lo relativo al inicio del procedimiento de verificación de datos, éste se ha ido convirtiendo, más que en un procedimiento propiamente dicho, en un trámite previo para instar la corroboración o rectificación de determinados datos. Alguna sentencia, como la del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de abril de 2003 llega incluso a dudar de la naturaleza comprobadora de la verificación de datos y habla de las actuaciones desarrolladas en este procedimiento como *un simple cotejo*. Así, con frecuencia se envía un requerimiento solicitando datos al contribuyente sin especificar que se trata de una verificación de datos para, posteriormente, iniciar un procedimiento de comprobación limitada, contando desde ese momento el plazo de seis meses de que dispone la Administración para concluirlo (supuesto a que se refiere la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 7009/2014/00/00 de 22 de Febrero de 2018). En cuanto a la segunda cuestión, es frecuente que, iniciado un procedimiento de comprobación limitada por ejemplo, para determinar la posible falsedad de unas facturas a efectos de impedir la deducción del IVA soportado, se evite poner fin al procedimiento de comprobación gestora y se inicie uno de Inspección, violando de esta manera la doctrina de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 16 de septiembre de 2011, según la cual "aportadas en un procedimiento de comprobación limitada, las facturas, albaranes, medios de pago y acreditación del pago...", *los órganos de gestión no tienen más remedio que, bien aceptarlas, bien trasladar la competencia del asunto a la Inspección* (véase al respecto la sentencia del Tribunal Supremo 1663/2017, de 2 de noviembre de 2017)⁸⁰.

En segundo lugar, la seguridad jurídica, como expresión de la *definitividad*, se traduce también en la necesidad de excluir situaciones claudicantes en sentido material. Téngase en cuenta que el Derecho Tributario cuenta con una categoría peculiar como es la liquidación provisional. La liquidación provisional despliega los mismos efectos que la definitiva en orden a la ejecutividad de la deuda tributaria, pero la Administración puede proceder a una modificación peyorativa de una liquidación de este tipo, aun cuando sea firme, sin acudir a los cauces de la revisión de oficio. La liquidación provisional, por esencia, genera inseguridad.

Por eso, la Ley General Tributaria vigente introdujo en su momento el artículo 140 que limita la reiteración de actuaciones de comprobación sobre una liquidación provisional, fijando que la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias derivadas de actuaciones distintas de las realizadas. A partir de entonces, la liquidación provisional es parcialmente definitiva.

Pero aun es necesario garantizar la *definitividad* de las actuaciones de la Administración a través de otra vía, que es la del principio que excluye ir contra los actos propios. La doctrina de los actos propios experimentó un importantísimo impulso con la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, según la cual la Administración Tributaria queda vinculada no sólo por sus propios actos expresos, sino por aquéllas conductas concluyentes que haya desarrollado en el pasado. Esto es, la Administración quedaría ligada a lo que ha hecho, pero también a lo que no ha hecho pudiendo haberlo hecho. El Tribunal Supremo viene a refrendar que si la Administración tributaria no ha apreciado la existencia de fraude de ley en inspecciones anteriores, no es legítimo calificar tal fraude de ley en actuaciones posteriores si no ha existido un cambio de circunstancias (sentencia del Tribunal Supremo de 4 de

⁸⁰ También resulta discutible desde la perspectiva de la seguridad jurídica, la circunstancia de que el procedimiento inspector no caduque y que, aunque la superación del plazo máximo de dieciocho meses suponga la no interrupción de la prescripción, el artículo 150, 6 de la propia norma codificadora tributaria disponga que la prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización de dicho plazo. Esto es, la Inspección no dispondrá del tiempo que reste desde el incumplimiento del plazo hasta la consumación del plazo inicial de prescripción (como sería lógico) sino que tendrá la facultad de volver a *poner a cero* el contador.

noviembre de 2013 (rec. nº 3262/2012) que confirma la de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 es un claro ejemplo y sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2004 (rec. nº 2171/2012)⁸¹.

La prohibición de ir contra los propios actos es importante cuando hay una distribución horizontal de competencias como la que existe entre los órganos de gestión e Inspección, en orden a la comprobación de las declaraciones y autoliquidaciones de los obligados tributarios. En este escenario es posible la reiteración de actuaciones sobre unos mismos hechos, primero a través de una comprobación limitada y después, por medio de una inspección. En este sentido, el principio *venire contra factum proprium non valet*, debe valer para que la Administración no pueda desconocer en un procedimiento de comprobación ulterior lo ya verificado en el anterior. El citado artículo 140 de la Ley General Tributaria sirve a esta finalidad y también posturas jurisprudenciales que defienden que la Administración estaría vinculada en una segunda comprobación por lo ya determinado en la primera si no hay hechos nuevos (sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014). Incluso, como ha dicho la Audiencia Nacional en la sentencia de 5 de noviembre de 2012, no es necesario que la primera comprobación haya concluido con una liquidación. En la línea de la postura del Tribunal Supremo, no es necesario haber liquidado sino simplemente que *se hubiera podido liquidar* para que surja la vinculación de la Administración. Y ello vale para cualquier procedimiento de gestión, incluido el de verificación de datos, del que hay que descartar que se trate de un *simple cotejo* que no vincula a la Administración y que permitiría la posterior emisión de nuevas liquidaciones provisionales o definitivas.

5. La seguridad jurídica como rasgo de la competitividad internacional de los sistemas tributarios

Junto con la configuración tradicional de la seguridad jurídica y la dimensión de la misma ligada a la claridad del mandato normativo y a la certeza en la aplicación de la norma, un ordenamiento seguro es además un ordenamiento *competitivo*, atractivo para la inversión exterior y *amistoso* para los negocios (*business friendly*). Es por eso que diversos organismos internacionales en los últimos años han asignado a la existencia de un orden jurídico seguro (con especial protagonismo para la claridad de las normas) la función de contribuir a la competitividad internacional. Así lo ha señalado el G-20 en su reunión de 2016 en Hangzhou (China), en relación con las exigencias de disipar las crecientes inquietudes existentes en materia de *tax certainty* o seguridad jurídica en materia tributaria.

Consecuencia de esta reunión internacional, a finales de 2016 la OCDE realizó una encuesta sobre *tax certainty* en la que participaron expertos tributarios pertenecientes a 724 empresas localizadas en 62 diferentes países. Una encuesta similar fue realizada por la OCDE en enero de 2017 a representantes de 25 administraciones tributarias. Entre las conclusiones destacaba que el sistema tributario constituye un factor clave a la hora de adoptar decisiones de inversión y localización.

Es el caso, también del Foro Económico Mundial (*World Economic Forum –WEF–*) y de los informes de competitividad que emite o del informe que se desprende del *Anuario de competitividad mundial*, del Instituto Internacional para el Desarrollo de la Capacidad de Gestión (IMD). En ambos estudios la confianza y estabilidad del sistema jurídico de cada país es uno de los aspectos básicos presente en todos los *ítems* de medición de la competitividad.

En concreto, y en cuanto al Foro Económico Mundial, su informe *The Global Competitiveness Report 2017-2018* mide la competitividad de las economías de 144 países sobre la base de doce pilares, en

⁸¹ Como señala la sentencia del Tribunal Constitucional 73/1988 de 21 de abril, la doctrina de los actos propios o del *venire contra factum proprium*, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. En relación con esta jurisprudencia, señala PALAO TABOADA, C., que la doctrina de los actos propios no ha sido correctamente aplicada; "Doctrina de los actos propios, comprobación de los ejercicios anteriores y fraude de ley", *Estudios Financieros, Revista de contabilidad y tributación*, nº 376, 2014, pag. 7.

función de los cuales España ocuparía el número 34 del ranking de competitividad global. Uno de ellos es la seguridad jurídica, que incluye 22 parámetros para la evaluación de la misma⁸².

Pero ya con anterioridad, el Fondo Monetario Internacional (FMI) había publicado en 1998 el *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*. El Código se definió como un elemento básico del *Transparency Modules of Reports on the Observance of Standards and Codes* (Fiscal ROSCs), donde se definía el *International Standard and Codes*. Los ROSCs fueron adoptados por el G-20 en su primera reunión de 1999. Uno de sus rubros se refiere al *Fiscal Transparency* y los estándares de calidad fiscal, que abarca la calidad de las normas y se erige como uno de los principales indicios de estabilidad económica. A partir del año 2000, el ROSCs pasaría a ser el principal test de transparencia fiscal, impulsado por el FMI, siendo aplicado a más de cien países, en especial economías emergentes y países de América Latina.

La OCDE, en la línea de lo propuesto anteriormente por el FMI, se muestra también favorable al ROSCs. La OCDE asume un concepto de buenas prácticas fiscales y de transparencia fiscal, en las que se incluye la calidad normativa, muy vinculada con los estándares integrales acerca de cómo preparar las regulaciones. Así, el Comité de Gestión Pública de la OCDE (*OECD's Public Management Committee*), aprueba el 9 de marzo de 1995 el Informe del Consejo de la OCDE *Recommendation on improving the Quality of Government Regulation*. A partir de ahí, la OCDE propone la inclusión en la valoración de la calidad normativa, de los denominados *Análisis de Impacto Regulatorio*.

En el caso español, y como ya apuntamos, el Tribunal Constitucional no ha asumido plenamente la valoración de la mala calidad de las normas desde la perspectiva de la seguridad jurídica. El Alto Tribunal sigue confinando la ausencia de calidad en el terreno de los defectos de técnica legislativa, cuando dice que el Tribunal no es juez de la calidad técnica de las leyes (Sentencia núm. 109/1987 de 29 junio [RTC 1987, 109], en su fundamento jurídico 3 c) "... pero el juicio de constitucionalidad no lo es de técnica legislativa..."). Y en la sentencia 162/1996, de 17 de octubre (RTC 1996, 162) (F. 3) se dice que "cierto es que este Tribunal no es juez de la calidad técnica de las Leyes (SSTC 341/1993 [RTC 1993, 341] y 164/1995 [RTC 1995, 164]), pero no ha dejado de advertir sobre los riesgos de ciertas prácticas legislativas potencialmente inconstitucionales por inadecuadas al sistema de fuentes configurado en la Constitución".

6. Conclusiones

A cuarenta años de la aprobación de la Constitución, que recoge en el artículo 9,3 el principio de seguridad jurídica, el contexto fiscal ha cambiado mucho. La fiscalidad se ha internacionalizado, y se mueve hoy en un contexto mucho más global, donde tienen gran importancia las aportaciones de organizaciones internacionales como la OCDE.

Aun teniendo en cuenta esto, lo cierto es que la seguridad jurídica sigue definiéndose en los órdenes jurídicos de los Estados, en clave constitucional, como valor y como supraprincipio del Estado de Derecho. Pero en el presente contexto internacional este valor y principio ha alcanzado una renovada aplicabilidad. En el actual marco internacional, condicionado por una acentuada internacionalización de la fiscalidad y por la aprobación en 2013 por la OCDE del Plan BEPS, se ha situado en el centro del debate la lucha contra la llamada *planificación fiscal agresiva*. La planificación fiscal agresiva lamina nuestra tradicional triada conceptual evasión-elusión-planificación fiscal lícita. Además, se fija en los intermediarios fiscales (asesores, abogados, grandes firmas) como agentes activos en la planificación rechazable. Como acertadamente ha dicho Manuel Tron, ex presidente mundial de la *International Fiscal*

82 Los otros rasgos son la protección del derecho de propiedad, la independencia de la judicatura, la represión de la arbitrariedad en las decisiones de los poderes públicos, la complejidad de la regulación gubernamental, la eficiencia del marco legal en la resolución de disputas y para la impugnación de decisiones de los poderes públicos, la transparencia de la política normativa, los servicios gubernamentales para mejorar el desempeño de las empresas, el comportamiento ético de las empresas, la fortaleza de los estándares de auditoría e información, la eficacia de los órganos de gestión, la protección de los intereses de los socios minoritarios y la fortaleza del régimen de protección de los inversores. Es de destacar el mal resultado de España en alguno de estos ítems: -60 en independencia de la Justicia, -69 en la eficiencia del ordenamiento jurídico para resolver litigios, -80 en la protección de los inversores, y -120 en complejidad de la regulación gubernamental.

Association (IFA), lo que supuso BEPS fue un *cambio de reglas en mitad del partido* con aplicación de esquemas de cuño anglosajón, ajenos a muchas culturas fiscales, entre ellas la nuestra.

Así, es posible hablar de un mundo post-BEPS que obliga a un replanteamiento de la planificación fiscal internacional, en un contexto de mucha mayor inseguridad jurídica, tanto para contribuyentes como para operadores jurídicos, singularmente profesionales del Derecho Tributario. Éstos se van a ver inmersos en una nueva era en la que será necesario planificar atendiendo a la existencia de sustancia económica en las estructuras elegidas, así como el recurso a los mecanismos de comunicación previa a las Administraciones Fiscales de las estrategias fiscales de las empresas, a partir de la Directiva 2018/822 de 25 de mayo de 2018 (DAC 6 o Directiva de intermediarios), en vigor desde el 25 de junio de 2018. La Directiva debe ser ejecutada por España durante el año 2019, sin que sepamos todavía si la transposición española se va a limitar a esquemas transfronterizos o se optará por una solución de máximos que incluya también la obligación de abogados y asesores de comunicar operaciones y estructuras domésticas, dotadas de ciertas *señas distintivas*. Con un horizonte temporal más lejano, no hay que olvidar la propuesta de Directiva de abril de 2018 de protección de los *whistleblowers* o denunciantes que, más pronto que tarde, España deberá también transponer.

Para las empresas y, sobre todo, para las multinacionales, la era post-BEPS supondrá la necesidad de articular un nuevo instrumento al servicio de la gestión de riesgos fiscales, ya que la inconsistencia entre la estrategia fiscal revelada y la conducta de la empresa elevará su calificación de riesgo para la Administración tributaria. Parte integrante de los desarrollos futuros de BEPS es que se pretende persuadir a las grandes empresas para que adopten comportamientos fiscales que comporten un menor riesgo fiscal en términos de posición de planificación fiscal, al tener que tomar en consideración el llamado *riesgo reputacional*⁸³. De manera que la seguridad jurídica ya no va a depender sólo de la configuración del ordenamiento o de su aplicación por la Administración, sino también de la adopción por la Administración de protocolos de prevención de riesgos fiscales.

Otro factor importante de la fiscalidad de los próximos años son las específicas medidas anti-elusivas. En Europa, la Directiva Anti-Abuso, aprobada el 20 de junio de 2016, incluye una propuesta de cláusula anti-abuso. A través de esta propuesta se persigue que exista en todos los Estados miembros de la Unión Europea una cláusula general anti-elusión alineada con el *test de artificiosidad* y de *motivos económicos válidos*, desarrollado este último concepto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia *Leur-Bloem*, de 17 de julio de 1997 (As. 28/95), según la cual "el concepto *motivos económicos válidos* es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal"⁸⁴.

Se trata de una cláusula semejante a la incluida en la Directiva 2011/96/UE tras la modificación operada por la Directiva 2015/121/UE, referida a montajes con pura finalidad fiscal, en el sentido de no genuinos o artificiales, carentes de justificación comercial y que no reflejan una realidad económica, en la línea de la doctrina de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 19 de septiembre de 2006, *Cadbury-Schweppes*, -asunto C-196/04-, y siguiendo el molde de una *moderate GAA* (b)R.

Por todo lo expuesto, se abre ante nosotros una nueva realidad fiscal que va a dotar de renovado protagonismo a las exigencias de seguridad jurídica⁸⁵. Y precisamente por ello consideramos muy oportuno, después de haber publicado en 2000 *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, haber intentado casi veinte años después esta nueva aproximación a este principio con una óptica, al tiempo, retrospectiva y prospectiva.

83 CALDERÓN CARRERO, J.M., "La dimensión Europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de *tax rulings*, y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016", *Quincena Fiscal*, nº 6, 2016, pag. 7.

84 Por lo que en la operación deben concurrir otras orientaciones además de la búsqueda del ahorro tributario, pero que tal ahorro tributario es también un motivo económico válido.

85 Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), *Inseguridad jurídica en España. Situación actual y propuestas para el futuro*, pag. 7.

