



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA

ADE

Facultad de Administración
y Dirección de Empresas /UPV

UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

ESTUDIO Y EVALUACIÓN DE LAS MEDIDAS
ADOPTADAS EN ESPAÑA PARA EVITAR LA
CONFLICTIVIDAD FISCAL: CONSULTAS TRIBUTARIAS.

Trabajo Fin de Máster

Máster Universitario en Dirección Financiera y Fiscal

AUTOR/A: Montón Castillejo, Fátima

Tutor/a: Marín Sánchez, María del Mar

CURSO ACADÉMICO: 2022/2023



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

Trabajo Fin de Máster

ESTUDIO Y EVALUACIÓN DE LAS MEDIDAS ADOPTADAS EN ESPAÑA PARA EVITAR LA CONFLICTIVIDAD FISCAL: CONSULTAS TRIBUTARIAS.

Máster Universitario en Dirección Financiera y Fiscal

FÁTIMA MONTÓN CASTILLEJO

Tutorizado por: María Del Mar Marín Sánchez

Valencia, septiembre 2023

Resumen:

El objeto del presente Trabajo Fin de Máster es estudiar y evaluar las medidas existentes en la normativa fiscal española para minimizar los conflictos con los contribuyentes.

La metodología empleada será el análisis de la normativa tributaria, de la bibliografía y las bases de datos de los diferentes organismos de la Administración Tributaria. Se analiza especialmente las consultas vinculantes y su naturaleza, para evaluar donde se encuentran los principales conflictos entre los administradores y los órganos tributarios.

Palabras clave: consulta tributaria, impuesto, procedimiento y litigio tributario

Abstract:

The aim of the present Master's Thesis is to study and evaluate the existing measures in Spanish tax regulations in order to minimize conflict with taxpayers.

The methodology used will be the analysis of the tax regulations, the bibliography and the databases of the different agencies of the Tax Administration. Binding consultations and their nature are specially analyzed to assess where the main conflicts between administrators and tax bodies are found.

Keywords: tax consultation, tax, procedure and tax litigation.

ÍDICE DE TABLAS:

TABLA 1 – RESULTADOS OBTENIDOS EN LA BÚSQUDA BIBLIOGRÁFICA UTILIZANDO COMBINACIONES DE PALABRAS CLAVES EN CASTELLANO ENTRE 2000 Y 2023	11
TABLA 2 - PUBLICACIONES ESCOGIDAS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS POR LOS DIFERENTES BUSCADORES ONLINE, POSTERIORES AL AÑO 2000.	11
TABLA 3 – NÚMERO DE ACCESOS A LOS ASISTENTES VIRTUALES ADI EN EL EJERCICIO 2021	19

ÍNDICE DE GRÁFICOS:

GRÁFICO 1 - EVOLUCIÓN DE LOS ACCESOS AL PROGRAMA "INFORMA" EN EL AÑO 2021	21
GRÁFICO 2 - TOTAL NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES DE CADA UNO DE LOS IMPUESTOS ANALIZAR HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	28
GRÁFICO 3 - DESGLOSE DEL TOTAL DE CONSULTAS VINCULANTES DESDE EL AÑO 2020 EL 30 DE JULIO DE 2023	29
GRÁFICO 4 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE EL HECHO IMPONIBLE DEL IVA, HASTA EL 30 DE JULIO	30
GRÁFICO 5 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN LAS DEDUCCIONES DE IVA, HASTA EL 30 DE JULIO.....	30
GRÁFICO 6 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN EL RÉGIMEN ELEGIDO PARA HACER LA DECLARACIÓN DEL IVA, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	31
GRÁFICO 7 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LOS REGIMENES ESPECIALES DE IVA, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	32
GRÁFICO 8 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES RESPECTO A LOS COMPONENTES DEL IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	33
GRÁFICO 9 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA ESCOGIDO PARA LA DECLARACIÓN DE IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	33
GRÁFICO 10 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN LA RESIDENCIA HABITUAL DEL CONTRIBUYENTE EN IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	34
GRÁFICO 11 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES RESPECTO A LA ADECUACIÓN DEL IMPUESTO A LAS CIRCUNSTANCIAS DEL CONTRIBUYENTE, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	35
GRÁFICO 12 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LAS DEDUCCIONES DEL IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	36
GRÁFICO 13 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LOS REGÍMENES ESPECIALES DEL IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023.....	37
GRÁFICO 14 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN EL METODO DE ESTIMACIÓN ELEGIDO PARA EL CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	38
GRÁFICO 15 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LA LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS EN IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	38
GRÁFICO 16 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR EN IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	39
GRÁFICO 17 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LAS DEDUCCIONES DE LOS PAGOS A CUENTA EN IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	39
GRÁFICO 18 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LOS REGÍMENES ESPECIALES DE IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	40
GRÁFICO 19 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LA ATRIBUCIÓN E IMPUTACIÓN DE PATRIMONIOS EN IP, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	41
GRÁFICO 20 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LOS DIFERENTES APARTADOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IP, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023.....	41
GRÁFICO 21 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES DE LOS ART. 67 AL 83 DE LA LEY 7/2022, DE 8 DE ABRIL, DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS PARA UNA ECONOMÍA CIRCULAR, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	43

GRÁFICO 22 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LA PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO PARA LOS RESIDUOS DE PLÁSTICO, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	44
GRÁFICO 23 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LOS DÍGITOS C.I.P., HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023	44
GRÁFICO 24 - COMPARATIVA DE LAS CONSULTAS VINCULANTES DE LOS DIFERENTES ASPECTOS DE CADA IMPUESTO, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023.....	45

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES:

ILUSTRACIÓN 1 - EVOLUCIÓN BASE DE DATOS KNOSYS	27
------------------------------------------------------	----

ÍNDICE DE CONTENIDO

ÍNDICE DE ABREVIATURAS:	8
CAPITULO I. INTRODUCCIÓN	9
I.I OBJETO	9
I.II OBJETIVOS ESPECIFICOS.....	9
I.III METODOLOGÍA.....	10
CAPÍTULO II. ANTECEDENTES	13
II.I REGULACIÓN FISCAL Y EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	13
II.II LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS. ÓRGANOS PERIFÉRICOS	14
II.III REVISIÓN DE ACTOS EN VÍA ADMINISTRATIVA.....	16
PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN.....	16
RECURSO DE REPOSICIÓN.....	16
RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.....	17
CAPÍTULO III. HERRAMIENTAS DE AYUDA FISCAL PARA EL CONTRIBUYENTE	18
III.I ASISTENCIA VIRTUAL: ADMINISTRACIÓN DIGITAL INTEGRAL.....	18
III.II PREGUNTAS FRECUENTES: INFORMA	20
CAPÍTULO IV. CONSULTAS TRIBUTARIAS VINCULANTES.....	22
IV. I NORMATIVA VIGENTE.....	22
IV.II PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN	23
EFECTOS DE LA CONTESTACIÓN	24
IV.III EVOLUCIÓN DE LA BASE DE DATOS – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	25
CAPÍTULO V. ESTUDIO DE LA NATURALEZA DE LAS CONSULTAS VINCULADAS EN LOS ÚLTIMOS TRES AÑOS PRESENTADAS EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	28
V.I IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)	29
V.II IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)	32
V.III IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)	37
V. IV IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP).....	40
V. V IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES	42
V.VI COMPARACIÓN IMPUESTOS ANALIZADOS.....	45
CAPITULO VI. EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS TRAS EL ANALISIS REALIZADO	47
VI. I EVALUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	48
VI. II EVALUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	50
VI.III EVALUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	53
VI. IV EVALUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....	55

VI. V EVALUACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES.....	56
<i>CAPÍTULO VII. CONCLUSIONES</i>	<i>58</i>
<i>BIBLIOGRAFÍA.....</i>	<i>61</i>

ÍNDICE DE ABREVIATURAS:

- **LGT:** Ley General Tributaria.
- **CV:** Consulta Vinculante.
- **UE:** Unión Europea.
- **REA:** Reclamación Económico-Administrativa.
- **E-A:** Económico-Administrativa.
- **RGR:** Reglamento General de Revisión en vía administrativa.
- **DA:** Disposición Adicional.
- **AEAT:** Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- **TEAC:** Tribunal Económico-Administrativo Central.
- **TEAR:** Tribunal Económico-Administrativo Regional.
- **TEAL:** Tribunal Económico-Administrativo Local.
- **ADI:** Administración Digital Integral.
- **IAE:** Impuesto sobre Actividades Económicas.
- **SII:** Suministro Inmediato de Información.
- **RGAGI:** Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión de inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- **DGT:** Dirección General de Tributos.
- **CDI:** Convenios de Doble Imposición.
- **REAGP:** Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca.
- **ICC:** Inversión Colectiva.
- **DTA:** Activos fiscales diferidos.
- **CIP:** Código de Identificación del Plástico.

CAPITULO I. INTRODUCCIÓN

I.I OBJETO

El objetivo principal del trabajo es evaluar los mecanismos de los que dispone el contribuyente para poder evitar conflictos con la Administración tributaria

Para ello, se estudiará la normativa del país en materia de fiscalidad y tributación. Una vez analizada, se hará un análisis de las Consultas Vinculantes que los contribuyentes presentan cada año ante la Dirección General de Tributos, para poder saber dónde y en qué tipo de tributo existe más duda o conflicto.

Teniendo en cuenta lo anterior se desarrollarán una serie de conclusiones, con el fin de realizar recomendaciones hacia la Agencia Estatal de Administración Tributaria y poder ayudar así a los contribuyentes españoles.

I.II OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Analizar la normativa tributaria española, especialmente la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, donde se encontrarán las características principales de la fiscalidad española y las bases de la tributación dentro del país, junto con los procedimientos existentes en caso de inspección y revisión, y los órganos que ejercen el control.
- Investigar sobre los medios y herramientas que la Administración Tributaria ofrece a los ciudadanos, para poder plantear dudas sobre los diferentes tributos y que sean resueltas de manera rápida y sencilla. A la vez, de estudiar el procedimiento que hay que seguir para plantearlas dependiente de la herramienta escogida.
- Definir el término Consulta Tributaria y su finalidad principal. Además de desarrollar el procedimiento que hay que seguir para presentarlas, y que órganos serán los encargados de contestarlas.

- Estudiar el número de consultas vinculantes (de aquí en adelante CV) existentes para cada uno de los impuestos más conocidos y por los que se presentan mayor número de liquidaciones, que a su vez son los más conflictivos.
- Evaluar el estudio hecho anteriormente, y analizar en profundidad los resultados obtenidos teniendo en cuenta las recaudaciones de cada uno de los impuestos evaluados.

I.III METODOLOGÍA

El método empleado para la realización del presente trabajo de fin de máster es la revisión sistemática de la literatura en bases de datos mediante palabras clave, así como la revisión de la legislación vigente publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE) y el buscador oficial de la página web de la Dirección General de Tributos (DGT).

Las bases de datos consultadas son Google Scholar, Aranzadi, Lefebvre y Dialnet, ya que permiten localizar gran variedad de documentos como pueden ser artículos, tesis, ejemplos reales, etc. Se han utilizado los siguientes criterios para llevar a cabo la búsqueda:

- Documentos escritos en castellano.
- Publicados entre 2000 – 2023 (este inclusive).
- Uso palabras clave.

La búsqueda se ha realizado dentro de las cuatro bases de datos, utilizando cuatro palabras clave y sus diferentes combinaciones, utilizando a veces el conector booleano AND y filtrando acortar fechas desde 2000 a 2023.

Dicha búsqueda se ha realizado durante el mes de junio de 2023, una vez obtenidos los resultados y la documentación necesaria se ha procedido a examinarla y recopilar toda aquella de utilidad para llevar a cabo el trabajo. A partir de todos los informes, tesis, artículos, etc. se ha realizado la redacción del presente documento y la bibliografía detallada al final del trabajo donde se desglosan todas las fuentes consultadas. En el siguiente cuadro se encuentran los resultados obtenidos según las combinaciones buscadas:

TABLA 1 – RESULTADOS OBTENIDOS EN LA BÚSQUEDA BIBLIOGRÁFICA UTILIZANDO COMBINACIONES DE PALABRAS CLAVES EN CASTELLANO ENTRE 2000 Y 2023

PALABRAS CLAVE	GOOGLE SCHOLAR	ARANZADI	LEFEBVRE	DIALNET
“consulta” AND “vinculante”	30.700	5	149	487
“consulta” AND “vinculante” AND “tributaria”	11.100	2	147	23
“procedimiento” AND “consulta” AND “vinculante” AND “tributaria”	7.820	0	95	10

Fuente: elaboración propia.

Como se puede observar en la tabla 1, desde el buscador Google Scholar se han obtenido un número muy alto de resultados, pero hay que destacar que en la mayoría de los casos se trataba de ejemplos propios de Consultas Tributarias y por lo tanto solo hemos tenido en cuenta un par de ellos para el desarrollo del trabajo en sí. Respecto al buscador Aranzadi, se encontraron un resultado total de 12.140 documentos en una visión global de los mismo, pero en el momento de filtrar por fechas se redujeron de manera excesiva quedando en total 7 resultados que se dividían entre jurisprudencia y comentarios prácticos.

Por lo que, visualizando la tabla, se ve como los buscadores Lefebvre y Dialnet han sido los más eficaces ya que los resultados obtenidos han sido más específicos y se trataban de artículos útiles para la redacción del trabajo, tesis similares a lo que se va a tratar y legislación clara donde se especificaba las normativas y los procedimientos que siguen las consultas.

En definitiva, del total de resultados obtenidos se han escogido los que se muestran en la tabla 2, siendo los resultados con mayor relevancia de cada buscador utilizado y su contenido se acoplaba a lo buscado para el desarrollo del trabajo. La mayoría de ellos son artículos de revista y tesis doctorales, salvo el Memento práctico de Lefebvre que se ha tenido en cuenta principalmente para el tema de la legislación.

TABLA 2 - PUBLICACIONES ESCOGIDAS DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS POR LOS DIFERENTES BUSCADORES ONLINE, POSTERIORES AL AÑO 2000.

FUENTE DE LA BUSQUEDA	CITA
DIALNET - PLUS	GARCÍA DE LA ROSA, J.Á. (2021). <i>La prueba en los procedimientos de gestión tributaria: cuestiones problemáticas</i> . Tesis Doctoral Inédita. Sevilla: Universidad de Sevilla, < https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=288464 > [Consulta: 14 de junio 2023]

DIALNET - PLUS	VEGA BORREGO, FA (2019). “Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC. En Contabilidad y tributación” en <i>Contabilidad y Tributación</i> . CEF. Edición 440, págs. 119–144.
DIALNET - PLUS	VILLAVARDE GÓMEZ, M. B. (2013). “Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas” en <i>Revista xurídica Da Universidade De Santiago De Compostela</i> .
DIALNET - PLUS	MIRAS MARÍN, N. (2020). “La base de datos de resoluciones de consultas tributarias como herramienta de innovación docente” en <i>Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa</i> .
DIALNET - PLUS	CHAMS EL DIN DELGADO, J.A. (2004). “Información y asistencia a los obligados tributarios: las Consultas Vinculantes” en <i>Hacienda Canaria</i> . < https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1325975 > [Consulta: 14 de junio]
DIALNET - PLUS	ROVIRA FERRER, I. (2019). “La potenciación de las consultas vinculantes escritas para la reducción de la conflictividad” en <i>Documentos-Instituto de Estudios Fiscales</i> .
DIALNET – PLUS	FALCÓN Y TELLA, R. (2004). “El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas” en <i>Quincena Fiscal</i> . 19, págs. 5-8.
GOOGLE SCHOLAR	GRAU RUIZ, M. A. (2004). “El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias” en <i>Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria. 22-25 noviembre 2004</i> . Madrid. Disponible en < https://docta.ucm.es/rest/api/core/bitstreams/9dd28061-f951-49f3-8413-582114adc8f8/content > [Consulta: 15 de junio]
GOOGLE SCHOLAR	MARTÍNEZ, F. D. A. (2005). “Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias” en <i>Documentos-Instituto de Estudios Fiscales</i> . 28,2005, págs.1-40.
ARANZADI	LÓPEZ DÍAZ, L. (2008). “La jurisprudencia como fuente para responder las consultas tributarias” en <i>Revista de Derecho Fiscal</i> . 4.
ARANZADI	MARTÍNEZ MORANT, M. del M. (2020). “Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local” en <i>Revista de Contabilidad y Tributación</i> . CEF. 447, 55–86.
LEFEBVRE	FRANCIS LEFEBVRE (2023). <i>Memento práctico Francis Lefebvre Fiscal</i> . Madrid: Lefebvre-El Derecho.

Fuente: elaboración propia.

Y por último, la búsqueda de todas las Consultas Vinculantes que se han analizado en el presente trabajo y que forman la mayor carga del mismo, se han realizado desde el “Formulario de

consulta” que tiene la Secretaria de Estado de Hacienda - Dirección General de Tributos, el método seguido y su finalidad se desarrollará en el capítulo V “Estudio de la naturaleza de las Consultas Vinculadas en los últimos tres años presentadas en la Dirección General de Tributos”.

CAPÍTULO II. ANTECEDENTES

Dentro de este capítulo, apoyado por el Memento práctico de Francis Lefebvre, se va a analizar los instrumentos desarrollados en la normativa fiscal para solucionar los conflictos con los administrados, como son los órganos de inspección, los distintos recursos y los tribunales competentes. (FRANCIS LEFEBVRE, 2023)

II.I REGULACIÓN FISCAL Y EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Las principales leyes de las que se encuentra compuesto el marco legal que define el Sistema Fiscal en España son las siguientes:

- Constitución Española.
- Tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, especialmente los Convenios de Doble Imposición (CDI).
- Normas dictadas por la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales con funciones en materia tributaria.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y las leyes reguladoras de cada tributo.
- Disposiciones reglamentarias, dictadas en base al desarrolla de las anteriores leyes y especialmente en el ámbito tributario local.

En este trabajo vamos a centrarnos en los objetivos y puntos clave del cuarto punto mencionado anteriormente.

- a) **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).** Es la normativa fundamental, donde se establecen las bases y los principios generales del sistema tributario español. Se aplica a todos los tributos y demás ingresos de derecho público que sean gestionados por la Administración Tributaria española, ya sean estatal, autonómica o local. Esta Ley sigue los principios de capacidad económica e igualdad, es decir, los tributos se tienen que regir en base a la capacidad económica de cada contribuyente y se tienen que tratar de manera igualitaria a cada uno de ellos en el momento de existir una situación similar.

Además, a la vez que establece las obligaciones que deben de seguir los ciudadanos españoles, regula las actuaciones que la Agencia Tributaria junto con otros organismos de inspección o comprobación que llevan a cabo procedimientos contra los contribuyentes. Por lo tanto, especifica los derechos y garantías de todos ellos y establece las infracciones y sanciones que se pueden dar en cada uno de los casos.

b) Leyes reguladoras de cada tributo español. España es un país donde la fiscalidad y la tributación tienen un papel fundamental, algunas de las leyes principales son:

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Convenios doble imposición firmados por España, para personas No Residentes.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Leyes como la del Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales, etc.

c) Reglamentos que desarrollan Leyes Tributarias. Los órganos competentes en materia de fiscalidad dictan reglamentos con el objetivo de completar o desarrollar una norma legal de mayor jerarquía. En este ámbito hay numerosos reglamentos para complementar o actualizar las leyes destacadas anteriormente, son necesarios para dotar de concreción y operatividad a las mismas, ya que la Ley no especifica las diferentes situaciones que se pueden dar en la vida de un contribuyente, una sociedad, etc. por lo que son esenciales para poder especificar la regulación de cada una de esas situaciones siguiendo siempre unas pautas y directrices.

II.II LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS. ÓRGANOS PERIFÉRICOS

Su regulación se encuentra en el *Capítulo IV del Título III de la Ley 58/2003, General Tributaria* y en el *Reglamento General de Gestión e Inspección aprobado por el RD 1065/2007*.

El objetivo principal de este procedimiento es la investigación y comprobación de que se cumplen de manera adecuada todas y cada una de las obligaciones tributarias, y analizar a todos aquellos contribuyentes que no han declarado correctamente sus obligaciones tributarias. Aquellos que incumplan las mismas tendrán que regularizar su situación, y en algunas ocasiones pueden ser sancionados. Puede ser actuaciones de inspección las comprobaciones limitadas, el control censal, la ejecución de resoluciones administrativas y judiciales, etc.

Según el *artículo 147 de la LGT*, este procedimiento podrá iniciarse: de oficio o a petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el *art. 149 LGT*.

En el ámbito de competencias del Estado el ejercicio de las funciones de inspección corresponde:

- Órganos con funciones inspectoras de la AEAT. Conforme la *Resolución de 24 de marzo de 1992, de la AEAR, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria – Preámbulo. Uno.*, las funciones o atribuciones propias de la Inspección de los Tributos, en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, serán ejercidas por los siguientes órganos:

- i) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional, por
 - La Oficina Nacional de Investigación del Fraude.
 - La Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional.
 - La Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública.
 - La Unidad de Coordinación de Grupos, que dependerán directamente del titular del Departamento.

También, en la esfera central y respecto de todo el territorio nacional, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

- ii) En la esfera de la Administración territorial de la AEAT por las Dependencias Regionales de Inspección, respecto de la demarcación territorial de cada Delegación Especial de la Agencia.

- Órganos de la Dirección General del Catastro que tengan atribuida la inspección catastral del IBI (Impuesto sobre Bienes Inmuebles).

II.III REVISIÓN DE ACTOS EN VÍA ADMINISTRATIVA

La revisión de actos en vía administrativa es la facultad o poder que la Ley concede a la Administración Pública para que, a través de los procedimientos establecidos y los requisitos del ordenamiento jurídico, pueda, de oficio o a instancia de los interesados, según las circunstancias y el caso, rectificar, sustituir sus actos por otros o dejarlos sin efecto, declarando su nulidad o anulabilidad, o declarar su lesividad para, posteriormente, demandar su anulabilidad a los Tribunales y Jueces. Regulada en el *Título V de la Ley 58/2003 General Tributaria* y por el *Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005*. Teniendo en cuenta el *artículo 123 LGT*, los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, mediante:

PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN

Dentro de este procedimiento de revisión definido anteriormente, donde se le otorga a la Administración la revisión de sus propios actos, se incluyen las siguientes figuras especiales:

- a) Procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho de actos en materia tributaria.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables e impugnación contencioso-administrativa.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores aritméticos, materiales o de hecho.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

Mediante ellas la Administración podrá corregir sus defectos o anularlos, por iniciativa propia sin tener que esperar la impugnación por parte de los interesados, en algunos casos como se ha comentado, los particulares también pueden insistir en la revisión de los actos.

RECURSO DE REPOSICIÓN

Regulado en el *Capítulo III del Título V, artículos 222-225 LGT* y *21-27 RGR*. Este tipo de procedimientos tiene como objetivo que cualquier contribuyente pueda impugnar una resolución o acto administrativo emitido por la administración o autoridad competente, con el fin de una segunda revisión o revocación de dicha resolución.

Debe de interponerse ante el mismo órgano que dicto la resolución, el plazo de este recurso será de 1 mes contando a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente

a aquel que se produzcan los efectos del silencio administrativo. Si el órgano competente estima pertinente resolver o comprobar cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismo para que puedan formular alegaciones.

Además, la autoridad no puede abstenerse de resolver y el plazo máximo para notificar la resolución será de 1 mes contando desde el día siguiente al de presentación del recurso. Si pasado dicho plazo el interesado no ha recibido la resolución, se puede considerar desestimado el recurso.

RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

Regulada en el *Capítulo IV del Título V, artículos 226-248 y 28-65 RGR*. Al igual que un Recurso de Reposición su finalidad es que se revise o anule un acto administrativo, ya sea por una interpretación errónea de la normativa tributaria, una injusticia o por la aplicación indebida de un procedimiento. Son impugnables únicamente (*art. 227 LGT*):

- Los actos que reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación.
- Los actos de trámites que decidan el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

Su organización corresponderá con exclusividad a los órganos económicos-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias. Por un lado, se encuentra el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que se centra en única instancia de reclamaciones contra los actos administrativos dictados por:

- Los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda, además de departamentos ministeriales de la AEAT y otras entidades de derecho público.
- Órganos superiores de la Administración de las CCAA y de las ciudades con E-A.

Por otro lado, los Tribunales Económico-Administrativo Regionales y Locales (TEAR y TEAL). Se encargan de los órganos periféricos, no superiores de las CCAA y las actuaciones de los particulares en materia tributaria.

El plazo para la presentación de este tipo de reclamación es de un mes desde la notificación del acto administrativo impugnado. En cuanto al plazo de resolución, por lo general es de seis meses para dictar y notificar la resolución, pero actualmente se están prorrogando bastante más, por lo

que puede variar en función de la carga de trabajo que exista dentro del órgano. (GARCÍA DE LA ROSA, J.A., 2021)

CAPÍTULO III. HERRAMIENTAS DE AYUDA FISCAL PARA EL CONTRIBUYENTE

Además de las Consultas Vinculantes que más adelante se explicarán detalladamente, la AEAT siguiendo uno de sus principales proyectos, el Plan Estratégico de la Agencia 2020/23, pone a disposición de los contribuyentes otros dos tipos de herramientas fiscales: Administración Digital Integral (ADI) y preguntas frecuentes (INFORMA).

Dichas herramientas se pueden encontrar en la página web de la AEAT, dentro del apartado “accede directamente”, están a disposición de todo el mundo y tienen acceso sencillo.

III.1 ASISTENCIA VIRTUAL: ADMINISTRACIÓN DIGITAL INTEGRAL

Se trata del nuevo “mostrador virtual” que la AEAT ha puesto en marcha, prestando de forma personalizada los diferentes servicios que la misma ofrece de manera física. Al ser una herramienta telemática puede utilizarse a través de varios medios, como: chats, videollamadas, teléfonos, etc.

Por lo tanto, la Administración Digital Integral (ADI) presenta una cantidad de ventajas que actualmente los ciudadanos no tenían. Partiendo de que no necesitan desplazarse a una oficina para que les atiendan una duda o cuestión diferente, que ofrece un horario más amplio que en las oficinas y la seguridad de que te ofrece una respuesta por escrito con la que más adelante el contribuyente podrá aplicarla a su situación con la seguridad de que lo está haciendo de manera correcta.

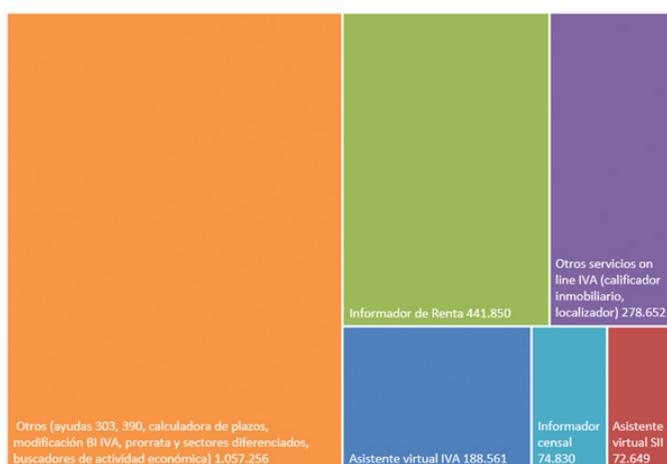
Esta herramienta está disponible para cualquier interesado, ya sean profesionales del ámbito fiscal o particulares que necesiten una respuesta a cualquier consulta tributaria, autónomos o pymes que necesiten asistencia en la tramitación de alta o baja de la actividad o en la presentación de liquidaciones, contribuyentes en módulos que necesiten ayuda para sus declaraciones de IVA e IRPF y por último, aquellos contribuyentes que han recibido una notificación por parte de la Agencia Tributaria. En concreto, estos son los servicios que presta:

- **Asistencia virtual de IRPF:** ayuda en el momento de hacer la declaración, problemas con declaraciones complementarias y rectificativas de años anteriores, etc.

- **Asistencia virtual de Censo e Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE):** altas y bajas, obligaciones censales y consultas de los epígrafes del IAE de las actividades empresariales o profesionales.
- **Asistencia virtual de IVA:** localizadores de entrega de bienes, prestación de servicios, y calificador inmobiliario, además de la confección de los modelos anuales y trimestrales del impuesto y calculadoras para diferentes sectores como la prorrata o modificaciones de bases imponibles.
- **Asistencia virtual del Suministro Inmediato de Información (SII):** ayuda para la subida de documentación a la plataforma, consulta de plazos y periodos de registro.
- **Asistencia virtual de Recaudación:** una sección donde se ofrece ayuda sobre plazos, intereses, etc. a través de calculadoras interactivas las cuales ayudan al contribuyente a lidiar con los pagos y plazos que se les establece.
- **Asistencia virtual de Aduanas e Impuestos Especiales:** en el cumplimiento de las formalidades aduaneras (clasificación arancelaria, etc.) así como en la cuantificación de los impuestos especiales y medioambientales.

El uso de esta herramienta es sencillo, en primer lugar, se le hacen una serie de preguntas al contribuyente con opciones múltiples. Estas preguntas son dependientes de las respuestas que vayan marcando los interesados, hasta dar con la respuesta que estaban buscando. En segundo lugar, en el caso de no encontrar la respuesta esperada, se empezará un chat virtual con un funcionario de la administración el cual le ofrecerá un servicio instantáneo de conversación de manera más específica con el fin de resolver la duda. Depende del servicio se necesitará identificación electrónica.

TABLA 3 – NÚMERO DE ACCESOS A LOS ASISTENTES VIRTUALES ADI EN EL EJERCICIO 2021



Fuente: memoria AEAT 2021

La tabla número 3 ha sido extraída de uno de los anexos de la memoria de la Agencia Tributaria en el ejercicio 2021, mismo año donde se pone en funcionamiento la herramienta, muestra la acogida que ha tenido entre los contribuyentes. Un total de 2.113.798 actuaciones se llevaron a cabo entre funcionarios e interesados para resolver dudas.

III.II PREGUNTAS FRECUENTES: INFORMA

Dentro del asistente virtual ADI se encuentra el programa INFORMA creado como un elemento más de ayuda para el contribuyente, que corresponde a una de las bases de datos que tiene la Agencia Tributaria. Esta base de datos esta creada con la finalidad de informar, como su propio indica, a los contribuyentes de las medidas que deben de seguir en el ámbito de la fiscalidad siempre siguiendo la normativa correspondiente en cada caso. Por ejemplo, ayuda a conocer que requisitos hay que cumplir para las diferentes obligaciones fiscales, acceder a información de la normativa tributaria o simplemente dar una respuesta a una pregunta ejecutada por el interesado.

Al igual que a el ADI, a INFORMA puede acceder cualquier persona que lo necesite, sin necesidad de firma electrónica, siempre y cuando solo sea para consultar, ya que se puede funcionar de dos maneras diferentes.

Por un lado, se encuentra la base de datos en sí, dividida en diferentes títulos cada uno acogido a un impuesto o procedimiento de gestión y administración. Estos a su vez están divididos por capítulos desglosando las partes más conflictivas de cada uno de ellos, como pueden ser los periodos impositivos, deducciones, pagos, o simplemente especialidades que posee cada tributo. Del mismo modo estos capítulos se encuentran desglosados en subcapítulos, pero esta vez ya se trata de temas más concretos y que una vez que entras en uno de ellos te lleva directamente a un listado de preguntas enumeradas y referenciadas en la que se desarrolla la respuesta de la misma y te añade la normativa con la que está justificada.

Y por otro lado, siendo necesaria la firma electrónica, el programa INFORMA pone a disposición del contribuyente una especie de formulario con el que puede lanzar la pregunta directamente a la Administración y esta le responderá en un margen de tiempo corto.

GRÁFICO 1 - EVOLUCIÓN DE LOS ACCESOS AL PROGRAMA "INFORMA" EN EL AÑO 2021



Fuente: memoria AEAT 2021

En el gráfico número 1 se puede observar el seguimiento que ha hecho la propia administración para ver cómo ha ido evolucionando el acceso al programa. Como se puede comprobar ha disminuido su funcionamiento en comparación a años como el 2014 o 2016.

En conclusión, y teniendo en cuenta las respectivas tablas, el programa INFORMA ha pasado a un segundo plano con la nueva implantación del asistente virtual ADI de la Agencia Tributaria, ya que se trata de un proceso más rápido y con un trato más cercano y directo a la administración. Aunque hay que destacar, que al tratarse de una base de datos e ir acumulando las preguntas de todos los contribuyentes es lógico que no se sigan planteando el mismo número de preguntas que al principio, ya que muchas de ellas ya tienen una respuesta justificada.

CAPÍTULO IV. CONSULTAS TRIBUTARIAS VINCULANTES

El marco teórico de las Consultas Tributarias ha sufrido varios cambios según se han ido actualizando las leyes, por lo que se pueden encontrar diversas definiciones de las mismas, pero sin ir más allá se va a considerar consulta cualquier duda que el contribuyente le plantee a la Administración competente, por lo general, a la Dirección General de Tributos (DGT, no confundir con la Dirección General de Tráfico que comparten siglas). (GRAU RUIZ, M.A., 2004)

Tal y como define VILLAVERDE GÓMEZ, la consulta vinculante es “el derecho de cualquier obligado tributario a solicitar por escrito a la Administración tributaria competente que ésta le informe, también por escrito, acerca de cuál es la interpretación administrativa de las normas tributarias aplicables a un caso concreto que le afecta, quedando la Administración actuante vinculada respecto de la contestación facilitada.” (VILLAVERDE GÓMEZ, M.B., 2013)

Por lo tanto, esta definición muestra el cumplimiento del artículo 85 de la LGT donde se establece que la Administración debe de prestar a los contribuyentes la información que necesiten para cumplir con sus obligaciones y la asistencia de sus derechos. Teniendo en cuenta lo anterior, una vez que el obligado formula una cuestión a la Administración, esta queda vinculada a la contestación que debe de manifestar. (LÓPEZ DÍAZ, L., 2008)

IV. I NORMATIVA VIGENTE

La normativa actual de las Consultas Tributarias se encuentra recogida en los artículos 88 y 99 de la LGT y desde el artículo 65 al 68 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAGI). Estos últimos mencionan que cualquier obligado tributario tiene la libertad de plantearle consultas a la Administración para conocer el criterio de la misma respecto de la aplicación de ciertos aspectos de la normativa que pueden dar lugar a conflicto tributario. Además de los obligados tributarios, podrán realizar este tipo de consultas: los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales y federaciones. (MARTINEZ, F.D.A., 2005)

En cuanto al objeto de la consulta, las preguntas que se le pueden formular a la Administración competente pueden ir desde el régimen, la clasificación hasta la calificación tributaria que le

corresponda al obligado tributario dependiendo del caso. Únicamente se encuentran excluidas todas aquellas consultas que tengan como objeto las valoraciones de los elementos determinantes de la deuda tributaria, por el simple hecho de que se regulan mediante otra normativa y se llevan a cabo mediante procedimientos diferentes. (VEGA BORREGO, FA, 2019)

Al inicio del procedimiento (Art. 88.2 LGT), el cual se describirá en el siguiente subcapítulo, deberán de cumplirse dos requisitos (ROVIRA FERRER, I., 2019):

- Temporal: la consulta escrita deberá de formularse antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones, o para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.
- Escritura formal: obligatoriamente se harán de manera escrita, no oral, además debe de hacerse de forma imperativa.

De estos dos requisitos, dependerá el carácter vinculante o no de la consulta, este hecho ha sido consecuencia de muchos debates y ha sido durante años escenario de conflicto. Este tema lo trata de manera detallada el autor Alfonso Mantero en uno de sus trabajos, donde manifiesta que “los artículos 88 y 89 de la LGT vigente vinieron a poner final feliz a la accidentada vida del artículo 107 de la LGT de 1963, terminando con la dicotomía de efectos de las contestaciones a las consultas: vinculantes y no vinculantes.” (MANTERO SÁENZ, 2005)

IV.II PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN

Una vez conocido el termino de consulta tributaria, se van a describir los requisitos y detalles del procedimiento que se lleva a cabo en la presentación de una de ellas.

En primer lugar, se formularán las consultas a través del formulario electrónico que pone a disposición la página web de la DGT (<https://sedeminhap.gob.es>). En el mismo, según establece el artículo 66 del RGAGI, tiene que rellenarse los siguientes campos:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, NIF del obligado tributario y, en su caso del representante.
- Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa.
- Objeto de la consulta, juntos con los antecedentes y circunstancias del caso.

- Lugar, fecha y firma, o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio valido en derecho.
- Domicilio a efectos de notificación, aunque este último todavía no este registrado como obligatorio en la normativa actual.

Es importante destacar que junto al formulario se puede adjuntar toda la documentación relacionada directamente con el caso, y es imprescindible hacerlo en el caso de que exista ya que muchas contestaciones por parte de la administración han perdido su efecto por no tener pruebas o documentos que justifiquen la manifestación que hace el interesado. En algunos casos la administración notifica al obligado para que aporte dicha documentación.

Presentada la consulta, la administración competente (no siempre la DGT, en algunos casos la competencia puede pertenecer al organo de la comunidad autónoma), deberá de resolver en un plazo de 6 meses. Pero hay que reconocer que la administración no siempre cumple esos plazos, y en algunos casos nunca son resueltas. Lo que no interrumpe los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, tal y como se recoge en el artículo 89.3 de la LGT. (MARTINEZ MORANT, M. Del M.,2020)

Una vez recibida la resolución, no puede recurrirse ya que tienen carácter meramente informativo. No obstante, la respuesta puede resultar útil para recurrir el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

EFFECTOS DE LA CONTESTACIÓN

PARA LA ADMINISTRACIÓN:

Como ya se ha comentado, quedan vinculados a la consulta todos aquellos órganos encargados de la aplicación de los tributos, exactamente los mencionados en el artículo 83.1 de la LGT “la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligado tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como a las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.” Por lo tanto, quedan vinculados los órganos de inspección y recaudación, además de algunos otros manifestados en la normativa, y queda fuera de esta vinculación el Tribunal Económico-Administrativo, ya que no se encarga de la aplicación de ningún tributo. (CHAMS EL DIN DELGADO, J.A., 2004)

Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal Económico-Administrativo sigue su propio criterio para interpretar la regulación de un hecho, intentando siempre favorecer al obligado.

Destacar también que esta vinculación sigue una serie de limitaciones, ya que depende del objeto de la consulta. Es decir, si una consulta trata sobre la aplicación de los tributos en una determinada Comunidad Autónoma o de una ciudad, se vinculará a la administración de la que dependa y no se podrá aplicar la resolución a todas las Comunidades Autónomas o localidades.

PARA EL CONSULTANTE:

A diferencia del punto anterior, el consultante no está vinculado a la respuesta de la consulta que ha formulado, únicamente presenta la consulta y en el momento que tiene la resolución puede seguir o no la resolución acordada por la Administración.

Si decide no seguir el criterio de la Administración, seguramente por no ser favorable a su idea, puede verse afectado por un procedimiento sancionador donde no tendrá garantías de ganar ya que ha decidido renunciar a la contestación recibida por la administración que de alguna manera le daba una seguridad frente a su situación.

En el caso de que sí siga el criterio de la Administración, contará con la seguridad de que está cumpliendo sus obligaciones según el criterio de la Administración y por lo tanto no podrá tener consecuencias. El TEAC en este caso queda vinculado a la contestación del órgano que dicte la resolución, por lo que si el interesado presenta reclamación al mismo con los criterios seguidos en la consulta, este deberá anular el acto sin entrar en el fondo del asunto. Siempre y cuando no exista otra consulta posterior al caso en la que el TEAC se pueda apoyar, pero debe de ser siempre el resultado más favorable para el obligado, es decir, no podrá empeorar la situación.

Por último, señalar que aunque la administración no resolviera la consulta en los 6 meses de plazo que le corresponden, no quiere decir que se acepte la propuesta que el interesado ha manifestado en la consulta. Por lo que el consultante tendrá que seguir cumpliendo sus obligaciones con la duda sin resolver. (FALCÓN Y TELLA, R., 2004)

IV.III EVOLUCIÓN DE LA BASE DE DATOS – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

En el presente epígrafe se va a estudiar la evolución de la base de datos de la Dirección General de Tributos, y la manera de operar que tiene actualmente.

Las consultas tributarias acabaron siendo uno de los medios más conocidos entre los contribuyentes para poner solución a sus dudas y poder evitar conflictos entre sus obligaciones

tributarias. En un principio se fueron recogiendo en papel todas y cada una de ellas junto con su resolución por parte de la Administración, pero llegó un momento en el que los archivos empezaron a ser muy voluminosos y por tanto eran imposible de manejar de manera rápida y eficaz, de ahí que se les llamara “los libros gordos de petete”. (MIRAS MARÍN, N., 2020)

Sobre los años noventa, quisieron actualizar estos archivos y buscar una solución a través de medios informáticos. Por lo que pusieron en marcha uno de los software más desarrollados en España, llamado Knosys¹. Esta fase a la vez se puede dividir en otras tres: en sus inicios esta base de datos se recogía en CDS donde se encontraban el programa de gestión y el buscador de las consultas tributarias hasta el momento. No todo el mundo tenía acceso a estos CDS, por lo que su uso era más limitado y no estaba al alcance de todos los ciudadanos.

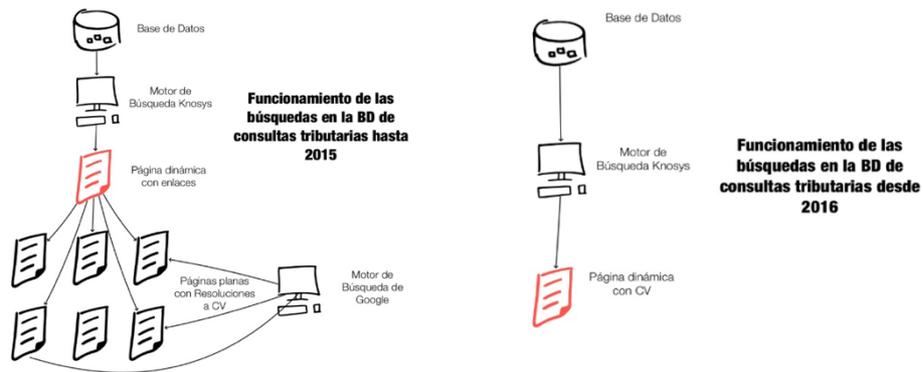
Más adelante entre los años 2000 y 2015, con el avance digital y desarrollo tecnológico, se llevó a cabo una actualización online de esta base de datos, sustituyendo los mencionados CDS y ampliando así su accesibilidad. Por lo que hasta 2015 se utilizaba el software Knosys, pero tenía un inconveniente, y es que a pesar de su gran capacidad, la puesta en marcha de la web no era demasiado eficaz, ya que era una búsqueda lenta y no muy flexible. En el momento de la búsqueda, los usuarios debían filtrar de manera muy exacta porque no era capaz de hacer búsquedas muy abiertas, y esto es una desventaja ya que se perdía bastante tiempo. Pero hay que destacar que de la misma manera, contaba con una ventaja que no existe actualmente y es que no contaba con un HTML² dinámico, sino que al hacer la búsqueda se generaba respuestas en páginas web individuales (HTML plano).

Actualmente, desde el año 2015, nos encontramos en la tercera fase y es que se ha creado una base de datos todavía más potente y se están utilizando páginas dinámicas de última generación en la interfaz web. Esta novedad hace que sea más rápida la búsqueda de manera que solo necesita una palabra para que te genere una lista de resultados. Pero como hemos comentado cuenta con un HTML dinámico que no permite la búsqueda desde cualquier navegador, sino que el usuario tiene que ir directamente a la página web creada por la DGT. En las siguientes ilustraciones se ve el cambio ya mencionado:

¹ Knosys es un gestor de bases de datos documentales, es decir, de información de tipo textual poco estructurada. Tiene capacidad para procesar grandes volúmenes de información y posibilita la gestión de tipos de datos textuales y de objeto multimedia.

² El lenguaje de Marcado de Hipertexto (HTML) es el código que se utiliza para estructurar y desplegar una página web y sus contenidos.

ILUSTRACIÓN 1 - EVOLUCIÓN BASE DE DATOS KNOSYS



Fuente: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa (Enero, 2020)

En el estudio del presente trabajo fin de master, se ha podido trabajar con esta actualización de la base de datos de Knosys y se ha comprobado que efectivamente tiene un motor de búsqueda robusto y tiene un manejo sencillo que te hace trabajar de manera más rápida.

Este manejo se basa en el lenguaje de búsqueda que tiene, ya que cuenta con diferentes filtros y la utilización de tres operadores booleanos clásicos (AND, OR, NOT). Además de aceptar truncamientos (*) para que el propio buscador te devuelva todas aquellas búsquedas que contengan la palabra elegida (por ejemplo, el usuario utiliza *trib** y la base de datos busca todos aquellos documentos que contengan palabras como tributo, tribunal, etc).

Por último, el signo de los paréntesis permite combinar todas las opciones indicadas en una única búsqueda y el signo de las comillas permite que el usuario encuentre el texto de forma literal dentro de los documentos existentes.

CAPÍTULO V. ESTUDIO DE LA NATURALEZA DE LAS CONSULTAS VINCULADAS EN LOS ÚLTIMOS TRES AÑOS PRESENTADAS EN LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

El estudio se ha realizado únicamente con la base de datos de la DGT, operativa desde 1997. En la última memoria publicada del año 2021, se ha encontrado la cifra total de Consultas Vinculantes hasta la fecha y, suman un total de 56.761 consultas.

La búsqueda se ha llevado a cabo principalmente utilizando tres de los campos que aparecen en el buscador online, siendo el primero de todos el campo de fecha donde se ha introducido la <fecha de salida> 01/01/2020 <hasta> 31/12/2023. En segundo lugar, en < cuestión planteada > se ha utilizado el nombre de cada uno de los impuestos y el tercero utilizado ha sido el < texto libre > donde se han ido introduciendo palabras clave de los diferentes apartados que queríamos encontrar. Se ha tenido en cuenta el campo de < texto libre >, porque en un principio se utilizó el campo < descripción de hechos > y no se obtuvieron resultados.

Además se ha marcado el apartado de < Consultas vinculantes (actualizada 31/05/2023) > y desmarcado < Consultas generales >.

GRÁFICO 2 - TOTAL NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES DE CADA UNO DE LOS IMPUESTOS ANALIZAR HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



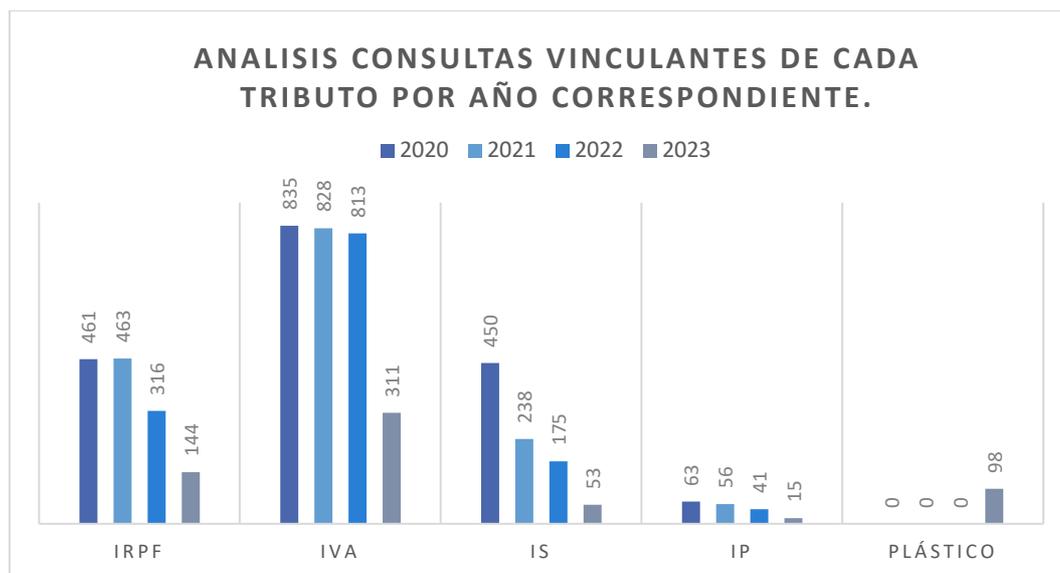
Fuente: elaboración propia

En el gráfico número 2 se puede ver el total de consultas vinculantes que se han hecho desde el ejercicio 2020 hasta la actualidad diferenciadas por impuestos, se han estudiado los cuatro con mayor repercusión: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Y por otro lado, se ha estudiado el nuevo impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables que

ha empezado aplicarse este año 2023, se ha elegido este último con el fin de ver cuantas son las dudas que tiene los contribuyentes sobre el mismo en el poco tiempo que lleva en marcha, y según se muestra hay una diferencia mínima de 77 consultas entre éste y el IP.

Se han desglosado estos resultados en los diferentes periodos anuales para ver en que ejercicio se encuentra el pico más alto de consultas:

GRÁFICO 3 - DESGLOSE DEL TOTAL DE CONSULTAS VINCULANTES DESDE EL AÑO 2020 EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

Se observa que con el paso del tiempo las consultas vinculantes han ido perdiendo peso, ya que en el año 2020 el número de consultas vinculantes es de 1.809, en 2021 suman un total de 1.585 y en 2022 son 1.345 consultas. Respecto al año 2023, todavía no finalizado, encontramos un total de 621 consultas, pero si hacemos una estimación teniendo en cuenta los demás años sería lógico que no superara la cifra de 2020 ya que cada año encontramos más herramientas de ayuda y además existen un gran número de consultas ya contestadas.

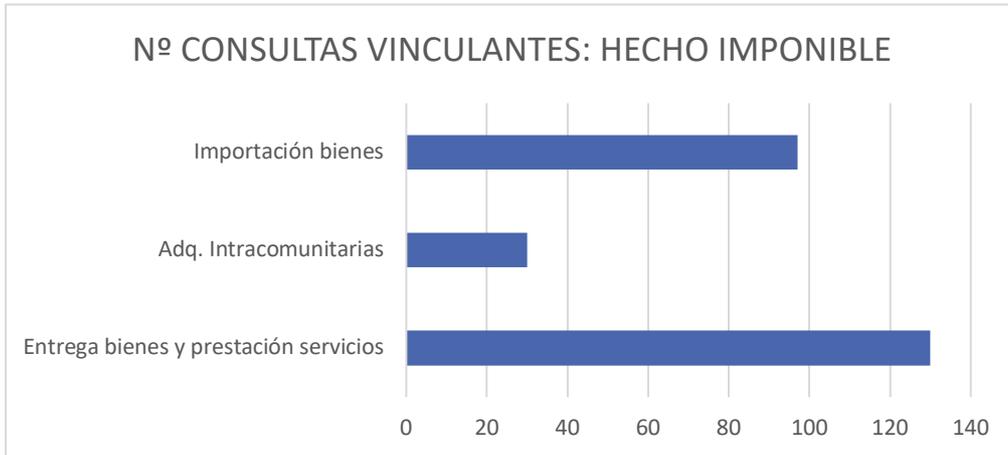
A continuación, vamos a observar el estudio de cada impuesto y sus diferentes apartados:

V.I IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Se trata de un impuesto indirecto, regulado en la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido* y su objetivo principal gravar el consumo, siendo su hecho imponible: las entregas de bienes y prestaciones de servicio, adquisiciones intracomunitarias e importaciones

de bienes. Se han analizado las Consultas Vinculantes que los obligados han formulado por cada uno de estos hechos imponible.

GRÁFICO 4 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE EL HECHO IMPONIBLE DEL IVA, HASTA EL 30 DE JULIO



Fuente: elaboración propia

A primera vista, se ve que los contribuyentes tienen más dudas a la hora de tributar por entregas de bienes y prestación de servicios que por el resto de operaciones. Ya que el número de consultas por dicha operación asciende a 130, y en cambio la suma del resto es de 127 consultas (30 corresponden a adquisición de bienes y 97 a importación de bienes).

Después, siguiendo el índice del impuesto se analizó el Título VIII, en concreto el Capítulo I de deducciones, donde el foco principal se orientó a cinco apartados del mismo: cuota tributaria deducible, requisitos subjetivos de la deducción, limitaciones del derecho a deducir y las prorratas.

GRÁFICO 5 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN LAS DEDUCCIONES DE IVA, HASTA EL 30 DE JULIO

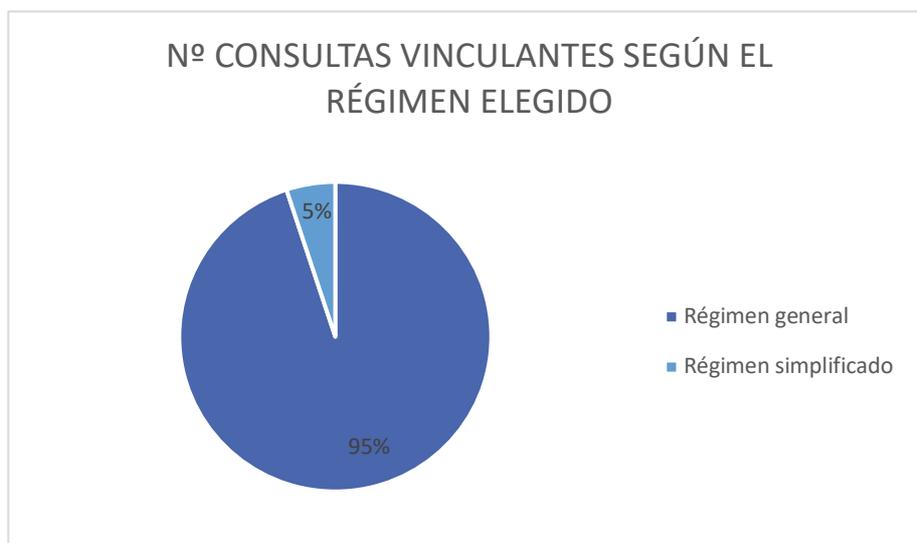


Fuente: elaboración propia.

En realidad el número más alto de consultas se encuentra en la cuota tributaria deducible por el hecho de que se compone de más factores que los demás apartados y es algo fundamental dentro del impuesto. Destaca que los otros tres apartados de los que se han encontrado consultas, el número de los resultados obtenidos es idéntico, 13.

Y para finalizar, el último sector analizado fueron los regímenes del IVA. Por un lado se analizó el uso del régimen general y régimen simplificado, con claras diferencias entre ellos, y cuyo resultado de la búsqueda es el siguiente:

GRÁFICO 6 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN EL RÉGIMEN ELEGIDO PARA HACER LA DECLARACIÓN DEL IVA, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023

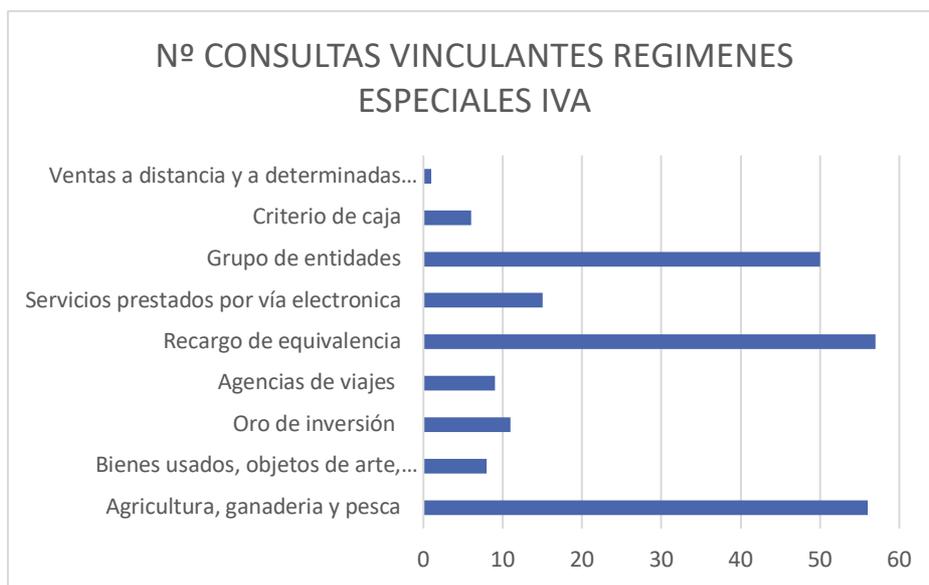


Fuente: elaboración propia

En gráfico número 6 se aprecia la clara diferencia de la que se venía hablando anteriormente, ya que el régimen general es el más habitual a la hora de declarar este impuesto, por lo que el número de consultas sobre el mismo aumenta a 1.538 mientras que sobre el régimen simplificado el número de consultas es de 82.

Y por otro lado, se han analizado los regímenes especiales del IVA:

GRÁFICO 7 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LOS REGIMENES ESPECIALES DE IVA, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023

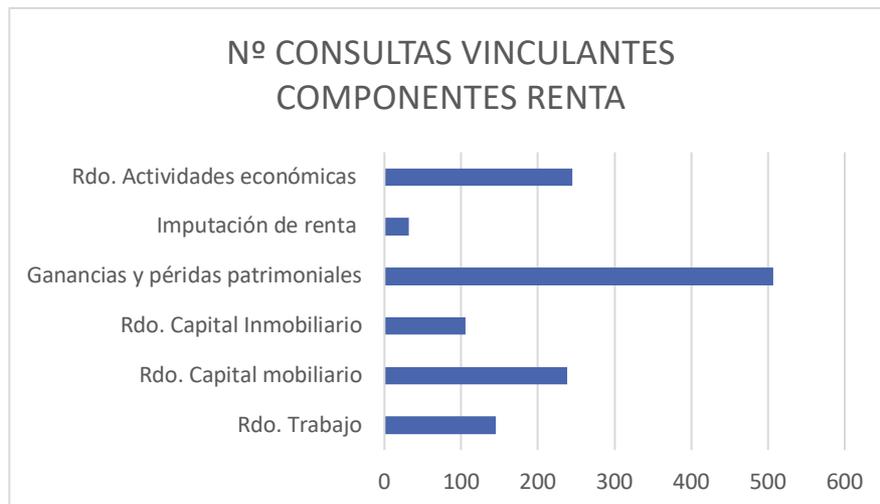


Fuente: elaboración propia

V.II IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

El IRPF como su propio nombre indica recae sobre la renta de los ciudadanos españoles o de todos aquellos que tengan capacidad económica en España, la normativa vigente es la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio*. Por lo tanto, se trata de un impuesto directo y su fin es que cada contribuyente ayude al gasto público de las administraciones, adaptándose a las circunstancias familiares y personales de cada obligado tributario. Las rentas están compuestas por varios componentes, principalmente rendimientos de los ciudadanos. En este subcapítulo se han analizado las consultas vinculadas que se realizan de cada uno de estos componentes.

GRÁFICO 8 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES RESPECTO A LOS COMPONENTES DEL IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023

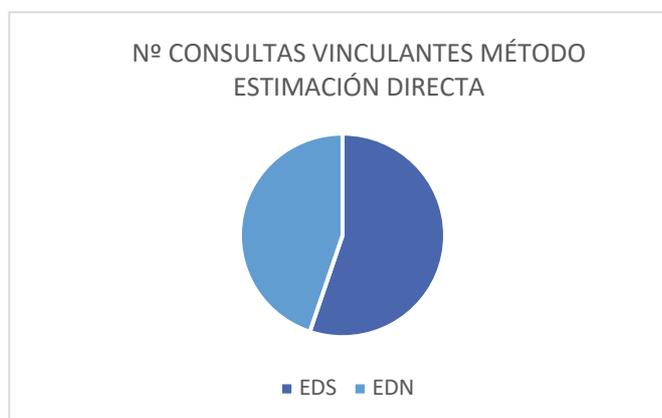


Fuente: elaboración propia

Como se contempla en el gráfico número 8 el pico más alto de consultas se encuentra dentro del apartado ganancias y pérdidas patrimoniales con 507 consultas y el más bajo en imputación de rentas con tan solo 32 consultas, por lo que en este caso el gráfico no está tan compensado como anteriores.

En segundo lugar y relacionado con los rendimientos de actividades económicas que se ha estudiado en el anterior gráfico, se van a analizar el número de consultas que existen acerca de los métodos de estimación utilizados para el cálculo del tributo. En este caso encontramos tres: directa, objetiva e indirecta, pero el foco de la búsqueda se va a centrar en la estimación directa que a su vez se divide en normal (EDN) y simplificada (EDS).

GRÁFICO 9 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA ESCOGIDO PARA LA DECLARACIÓN DE IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023

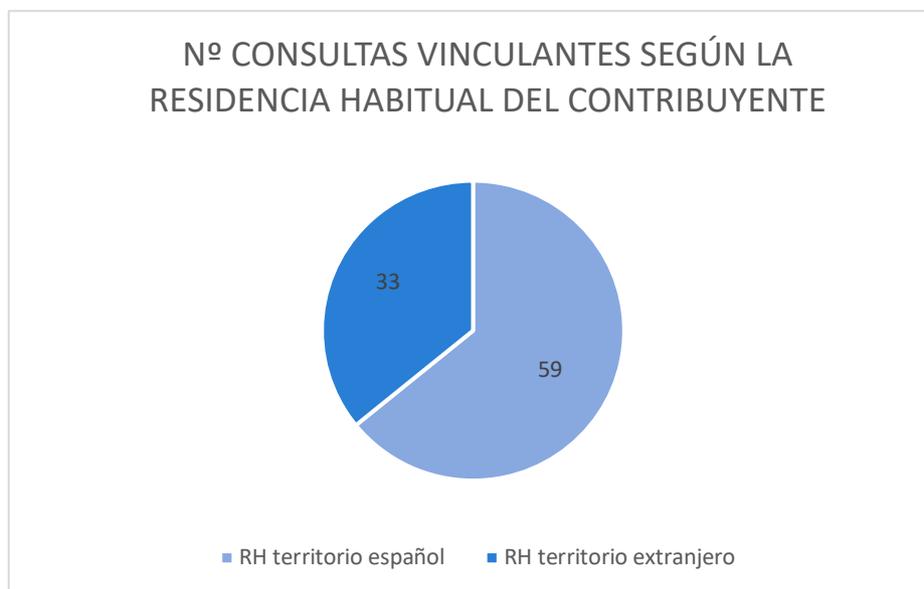


Fuente: elaboración propia

Aparentemente no hay una gran diferencia entre EDS y EDN, ni un número elevado de consultas ya que sobre EDS se han encontrado 32 consultas y de EDN 26 consultas, lo que lleva a creer que no es un tema muy conflictivo. En cuanto, la Estación Objetiva (EO) que suele causar más problema a la hora de realizar la liquidación se han encontrado un total de 58 consultas hasta el momento.

En tercer lugar, tienen obligación de presentar este tributo las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, pero también algunas con residencia habitual en territorio extranjero como pueden ser miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de las oficinas consulares españolas, funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero, etc.

GRÁFICO 10 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN LA RESIDENCIA HABITUAL DEL CONTRIBUYENTE EN IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

Y por otro lado, nos encontramos a los contribuyentes no Residentes, regulados por *Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, junto con la ayuda de los Convenios de Doble Imposición (CDI) que la Hacienda española ha establecido con los demás países para regular la situación de una manera más clara y sencilla. Pero según hemos analizado en este trabajo, el número de consultas vinculadas que se han escrito en estos tres últimos años sobre este tema es de 1.368, un número bastante elevado en comparación a otros temas del estudio por lo que existe un conflicto entre la administración y los obligados tributarios.

Respecto a las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes también se han analizado las respectivas consultas:

GRÁFICO 11 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES RESPECTO A LA ADECUACIÓN DEL IMPUESTO A LAS CIRCUNSTANCIAS DEL CONTRIBUYENTE, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

El problema principal en este caso se encuentra en el mínimo del contribuyente con un total de 254 consultas, y la cantidad más baja de consultas la encontramos en el mínimo personal y familiar con un total de 52. Recalcar que la legislación tanto estatal como autonómica tiene muy bien definidos los requisitos para poder aplicar estos mínimos y por ello el número de consultas no es tan elevado como en otros puntos, sumando un total de 594 consultas en estos últimos tres años.

En segundo lugar, como hemos nombrado anteriormente, se han estudiado el número de consultas vinculantes que se han realizado sobre todas aquellas deducciones disponibles en el IRPF.

GRÁFICO 12 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LAS DEDUCCIONES DEL IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



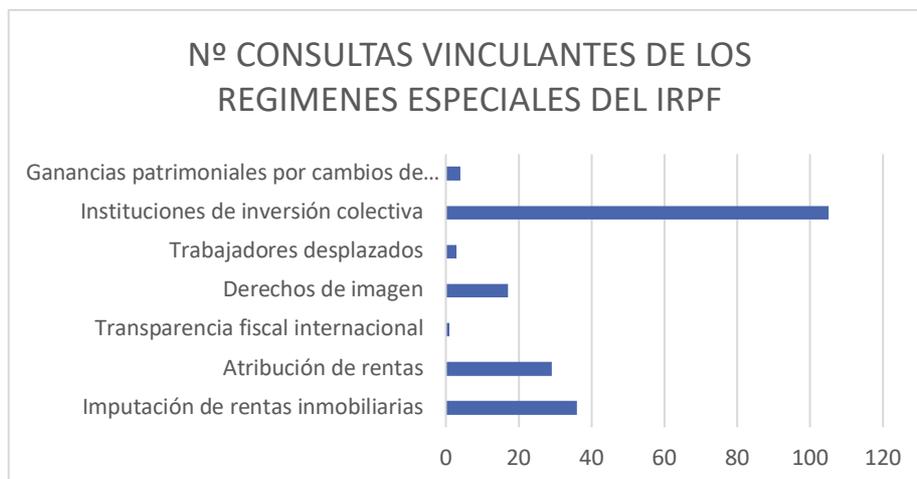
Fuente: elaboración propia

Como se puede apreciar en el gráfico número 12, se dispara el número de consultas por la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas con un total de 157 consultas, uno de los principales motivos es porque en este tipo de deducción entra en juego uno de los tributos más conflictivos como es el IVA.

Y en relación con estos dos últimos ámbitos que acaban dando el resultado de la declaración, se han examinado todas aquellas consultas que los contribuyentes han formulado sobre el tipo de tributación, que puede ser individual o conjunta dependiendo de lo que sea más favorable para el mismo. El total de consultas respecto a la tributación conjunta son 148 y a la tributación individual 101.

Para finalizar con este tributo, se analizaron también los regímenes especiales del mismo:

GRÁFICO 13 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LOS REGÍMENES ESPECIALES DEL IRPF, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

V.III IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

Al igual que el IRPF se trata de un tributo de carácter directo, con fines similares, pero esta vez grava la renta de las sociedades y otras entidades jurídicas según lo establecido en la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*. Además, aunque no tengan personalidad jurídica hay una serie de entidades que también deben tributar por este impuesto como son: Fondos de Inversión, Fondos de pensiones, Comunidades titulares de montes vecinales en mano común, etc.

Para calcular la Base Imponible de este impuesto se utilizan tres métodos: estimación directa (ED), objetiva utilizada únicamente por las navieras que son aquellas empresas utilizadas para el transporte de mercancías por vía marítima y en algunas ocasiones indirecta. Por ello, se han analizado las consultas vinculadas que se han formulado en base a estos tres métodos, para comprobar donde hay más incertidumbre entre los contribuyentes a la hora de realizar la liquidación.

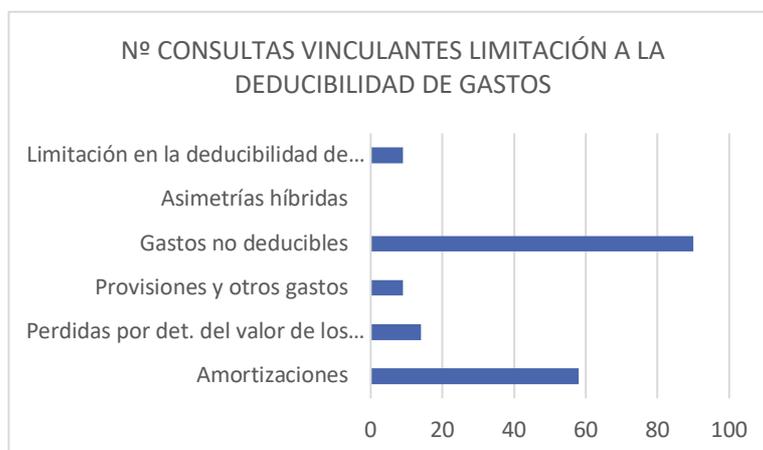
GRÁFICO 14 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES SEGÚN EL METODO DE ESTIMACIÓN ELEGIDO PARA EL CALCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

Por lógica el método más consultado es el de estimación directa ya que es el más utilizado, en cambio el número de consultas en relación a los otros dos métodos es prácticamente insignificante, siendo 2 consultas para el método de Estimación Objetiva (EO) y 9 para el método de Estimación Indirecta (EI) ya que solo puede hacer uso de la misma la propia Administración. Dentro de la Base Imponible encontramos el apartado “limitación a la deducibilidad de gastos” con diferentes divisiones necesarias para el cálculo de la misma, que también se han estudiado.

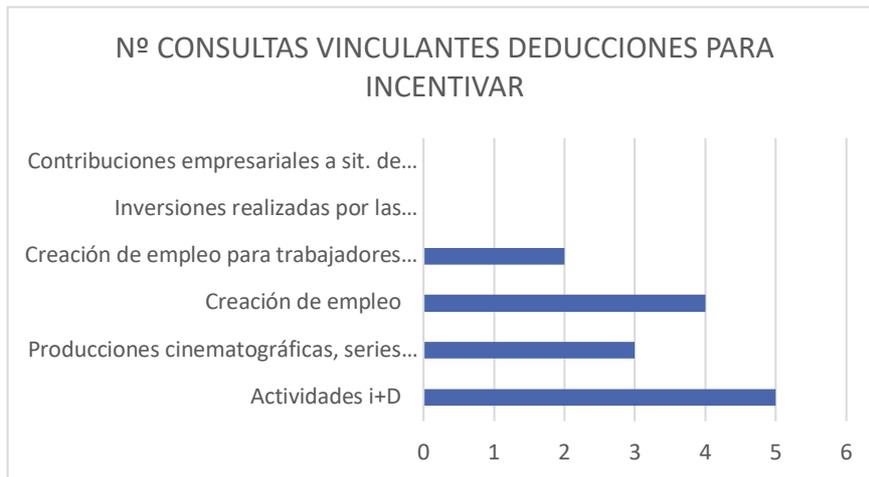
GRÁFICO 15 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LA LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS EN IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

Por otro lado, se han estudiado las consultas planteadas sobre las deducciones de las que se compone el impuesto y de las cuales se benefician los obligados en el momento de la declaración. Se dividen en dos tipos: para incentivar la realización de determinadas actividades y las relacionadas con los pagos a cuenta.

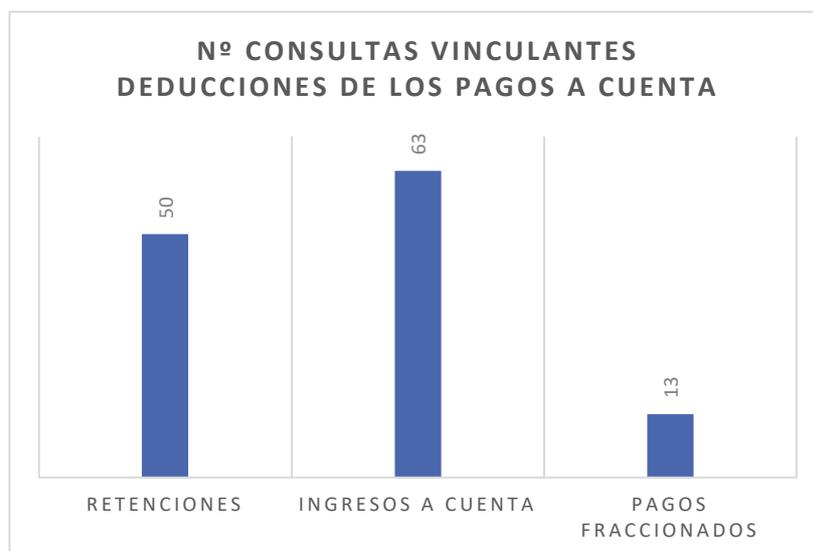
GRÁFICO 16 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR EN IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

En el gráfico número 16 el pico más alto se encuentra en deducciones para incentivar las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, esto se debe a que en estos últimos años es un tema muy demandado por las empresas y en el que España se está involucrando. Por el contrario, los dos primeros sectores se encuentran con cero consultas al respecto.

GRÁFICO 17 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LAS DEDUCCIONES DE LOS PAGOS A CUENTA EN IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023

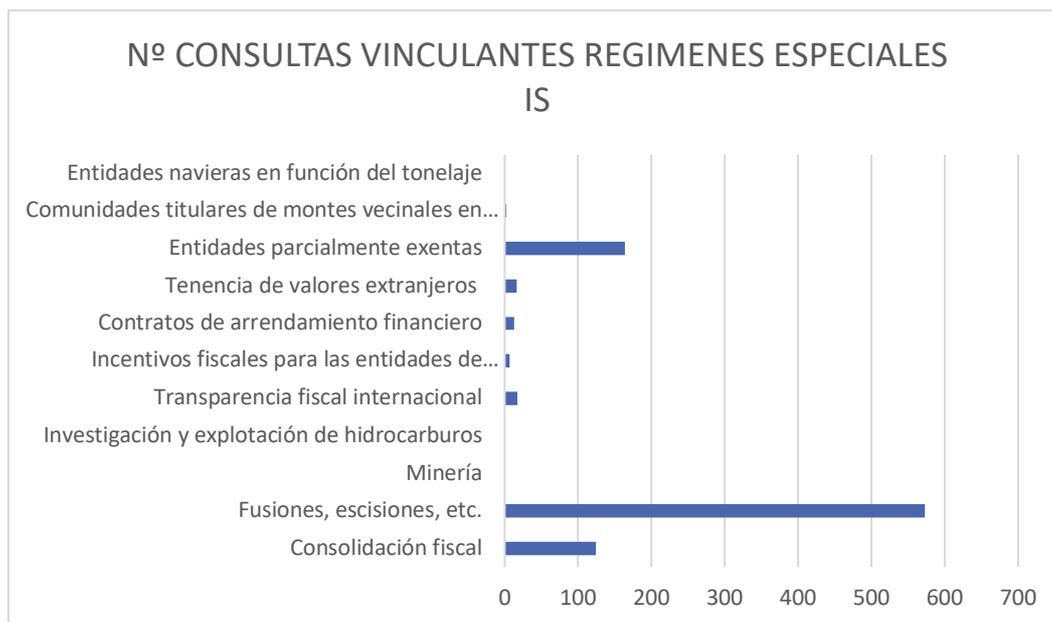


Fuente: elaboración propia

Este otro, se encuentra más igualado entre retenciones e ingresos a cuenta, en cambio el número de consultas relacionadas con los pagos fraccionados del IS es bastante más bajo.

Y, por último, como en los tributos anteriores se han buscado todas las consultas formuladas sobre los distintos regímenes especiales del IS:

GRÁFICO 18 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LOS REGÍMENES ESPECIALES DE IS, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

Se puede ver diferencias significativas entre varios de los regímenes, en especial el total de consultas en el régimen especial de fusiones que aumenta a 573, el régimen especial de entidades parcialmente exentas con un total de 164 y el régimen especial de consolidación fiscal con 124 consultas.

V. IV IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

Otro de los grandes impuestos que utiliza la Hacienda Pública para recaudar es el Impuesto sobre el Patrimonio (IS), y se diferencia en que es una declaración de bienes y no de rentas. En este caso, están obligados a declarar por este tributo todas aquellas personas físicas que sean titulares de bienes o derechos situados en España. Es decir, no se declara lo percibido ese año por el contribuyente, sino lo que tiene y se encuentra regulado en la *Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio*.

En este caso el estudio se ha centrado en analizar el capítulo III y IV de la ley, específicamente la sección de atribución e imputación de patrimonios y los diferentes subapartados en los que se divide la base imponible.

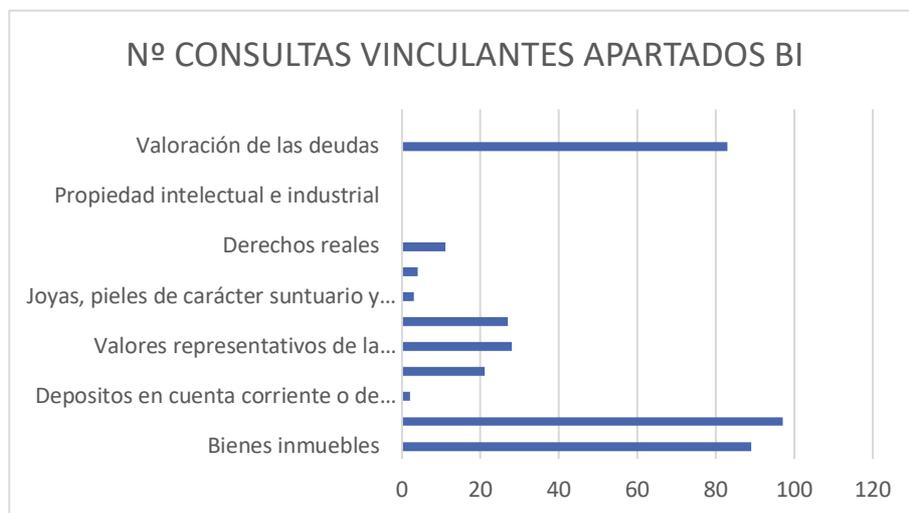
GRÁFICO 19 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LA ATRIBUCIÓN E IMPUTACIÓN DE PATRIMONIOS EN IP, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

En cuanto al análisis de este primer capítulo, se puede observar que el número de consultas es mayor en cuanto al tema de titularidad de los elementos patrimoniales con un total de 40 y en cambio, el apartado de bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio son 6.

GRÁFICO 20 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LOS DIFERENTES APARTADOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IP, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

Por último, respecto al gráfico número 20 se puede observar que hay varios apartados sin consultar y con un mayor número de consultas destacan tres de ellos: actividades empresariales y profesionales, bienes inmuebles y valoración de las deudas.

V. V IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES

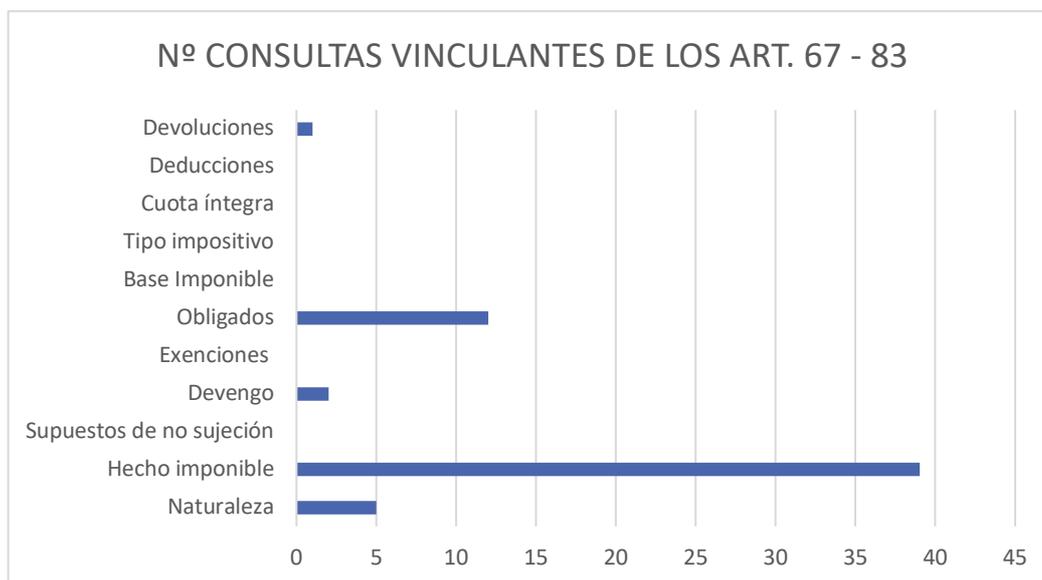
Se ha elegido este último impuesto por ser nuevo para los contribuyentes este año 2023, para así comprobar que la normativa está clara de cara a los obligados a declarar por este tributo y cuáles han sido los puntos con más dudas y por lo tanto que más se han consultado a la Dirección General de Tributos.

No existe una ley específica que regule el impuesto, encontramos información sobre el mismo en la página de la AEAT, en la orden HFP/1314/2022 de 28 de diciembre publicada en el BOE y en la *Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, donde aparecen desarrollados los puntos más importantes desde el artículo 67 al 83. Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta, que tienen obligación de declarar todas aquellas empresas o personas físicas que utilicen envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y prestando mercancía.

Además, también se incluyen en la declaración todos aquellos productos de plástico semielaborados destinados a la obtención de los envases a los que hace referencia tanto las preformas como las láminas de termoplástico. Aparte de los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

En este caso, el estudio se ha hecho de manera distinta a los anteriores y se ha elegido analizar el número de consultas formuladas por los contribuyentes, filtrando en el apartado de <texto libre> por las palabras claves de varios de los artículos mencionados anteriormente.

GRÁFICO 21 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES DE LOS ART. 67 AL 83 DE LA LEY 7/2022, DE 8 DE ABRIL, DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS PARA UNA ECONOMÍA CIRCULAR, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

Se puede ver que el pico más alto con un total de 39 consultas vinculantes son las relacionadas con el hecho imponible del tributo y hay que acentuar la carencia de consultas en varios apartados como las deducciones, el tipo impositivo, exenciones, etc.

En el momento en el que el contribuyente se encuentra obligado a presentar este impuesto, está obligado a inscribirse en el Registro territorial del impuesto. Una vez inscrito, se le notificará con el Código de Identificación del Plástico (CIP), este código incluye el dos dígitos que dependerán de la actividad en la que el obligado este dado de alta y son:

- FP: si el obligado es el fabricante
- AP: si el obligado es el adquiriente intracomunitario
- RP: si es el representante del contribuyente no establecido

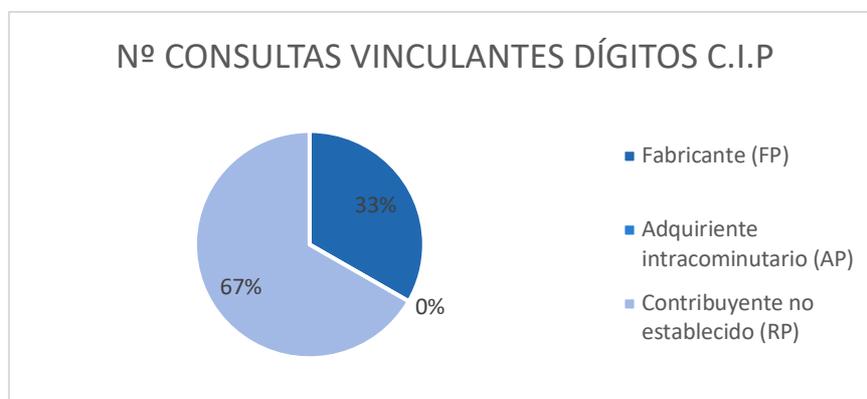
Por lo que, teniendo en cuenta lo descrito anteriormente, la segunda parte del estudio de este tributo está relacionado con las consultas vinculantes relacionadas con el procedimiento de presentación del mismo.

GRÁFICO 22 - NÚMERO DE CONSULTAS VINCULANTES RELACIONADAS CON LA PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO PARA LOS RESIDUOS DE PLÁSTICO, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

GRÁFICO 23 - NÚMERO CONSULTAS VINCULANTES SOBRE LOS DÍGITOS C.I.P., HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

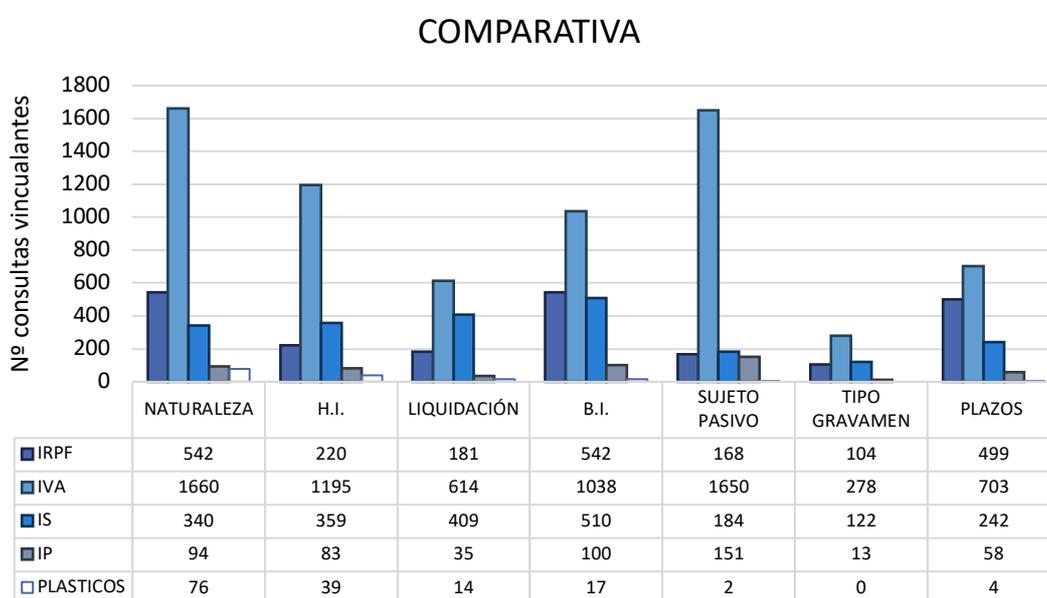
El número total de consultas de estos dos gráficos suma 29 consultas vinculantes relacionadas con el procedimiento a seguir para la inscripción en el Registro y la presentación de la declaración.

En el primero, existe igualdad de consultas filtrando por el texto libre <inscripción registro> y <procedimiento> y un número muy bajo de consultas en los demás apartados. En el segundo, expresado en porcentajes, encontramos 1 consulta relacionado con el dígito FP y 2 relacionadas con el dígito RP.

V.VI COMPARACIÓN IMPUESTOS ANALIZADOS

En este último subcapítulo se va a comentar y evaluar los resultados obtenidos en el anterior punto detallados por diferentes gráficos, pero antes vamos a realizar una comparación entre distintas partes de cada uno de los tributos estudiados. Es decir, se han consultado de cada uno de los impuestos el número de consultas relacionadas con la naturaleza del mismo, el hecho imponible, la liquidación, base imponible, sujeto pasivo, tipo de gravamen y los plazos reglamentarios.

GRÁFICO 24 - COMPARATIVA DE LAS CONSULTAS VINCULANTES DE LOS DIFERENTES ASPECTOS DE CADA IMPUESTO, HASTA EL 30 DE JULIO DE 2023



Fuente: elaboración propia

Como se puede comprobar en el gráfico número 24, el IVA destaca por encima de los demás impuesto, con número de consultas que prácticamente duplica a las consultas realizadas de IRPF e IS. Por debajo de estos dos últimos impuestos, encontramos IP y el nuevo impuesto para los envases de plástico, teniendo en cuenta que acaba de llegar a la tributación española. Se va analizar cada uno de los componentes del gráfico:

- Naturaleza del impuesto: el pico más alto lo encontramos en el IVA con 1.660 consultas y el pico más se encuentra en el impuesto de los envases de plástico, pero sorprende que siendo un impuesto que acaba de entrar en vigor este año 2023 tan solo tiene de diferencia con el Impuesto de Patrimonio de 18 consultas. En cuanto, al IRPF o IS la diferencia no es tan apreciable y se mantienen en la misma línea.

- Hecho imponible: en este caso nos encontramos con una situación similar al anterior punto, donde el IVA sobrepasa a los demás tributos y el impuesto del plástico sigue siendo el que menos número de consultas tiene.
- Liquidación: junto con el tipo de gravamen es uno de los componentes donde existe menos conflicto ya que ninguno de los impuestos destaca por tener un número elevado de consultas, el IVA tan solo sobrepasa a el IS por 205 consultas y entre el IP y el impuesto del plástico la diferencia es de 21 consultas, por lo que el IRPF queda en una posición media en comparación a los demás.
- Base Imponible: como se puede observar el IVA sigue siendo el impuesto destacable. Y al igual que en las consultas relacionadas con el sujeto pasivo, tanto el IRPF como IS, se mantienen a la par con un número similar de consultas entre ellos, y un poco por debajo se encuentra el IP.
- Sujeto pasivo: esta vez encontramos una disparidad enorme entre las consultas realizadas en IVA con el resto de impuestos que rondan las 150 consultas, y en cambio el IVA tiene un total de 1.650 consultas. Muy por debajo de todos se encuentra el impuesto de los envases de plástico con tan solo 2 consultas.
- Tipo de gravamen: es el componente con el menor número de consultas, donde el IVA no se diferencia tanto de los demás, comparándolo con el IS que es el segundo con mayor número de consultas tan solo se diferencia en 156 consultas. Además, destacar que en el caso del impuesto de plástico el número de consultas es inexistente.
- Plazos: es uno de los componentes donde más variedad hay, el IRPF con 499 consultas supera al IS e IP. Y como en los anteriores, el IVA sigue siendo el pico más alto con 703 consultas y el impuesto de los envases de plástico con 4 consultas se coloca de nuevo en el pico más bajo.

CAPITULO VI. EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS TRAS EL ANALISIS REALIZADO

Para empezar con la evaluación de los resultados obtenido durante el análisis realizado en el capítulo anterior, se han recogido datos de los informes anuales de recaudación tributaria de los años 2021 y 2022 facilitados por el servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas de la AEAT. Se han escogido los informes de estos dos ejercicios porque se encuentran en el ecuador del estudio, y nos ayudan a tener una estimación de los datos analizados. Además el año 2020 está marcado por la pandemia del Covid-19, por lo que sus datos no proporcionan una realidad clara con la economía normal que hubiera tenido España y el informe del año 2023 al no haber finalizado no está creado todavía.

Teniendo en cuenta el objetivo principal de esta clase de informes, lo que no intentan mostrar es información sobre el grado y la evolución anual de los ingresos tributarios que se recaudan por parte del Estado, Comunidades Autónomas y las Administraciones Locales y que posteriormente son gestionados por la Agencia Tributaria.

En cuanto a las cifras totales recaudadas, el año 2021 se encuentra con 223.385 millones de euros y el año 2022 aumento con 255.463 millones, por lo que supero al año 2021 con un 14,4%. (SERVICIOS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS Y ESTADISTICOS, 2021 y 2022)

En primer lugar, el año 2021 empezó con consecuencias derivadas de la tercera ola de contagios de la pandemia que seguía sufriendo España y por lo tanto la actividad económica no había remontado lo suficiente. Una vez superada esta ola, el sector servicios, las empresas, etc. remontaron y la economía comenzó a estabilizarse, además se produjo una subida de precios que afecta lógicamente al nivel de ingresos recaudados por la Administración y que más adelante se compararan con las consultas realizadas. Las cifras exactas de este repunte en la recaudación, en comparación con el año 2019, son: en IRPF se aumentó un 7,5% con un total de 94.546 millones recaudados, en IVA un 14,5% con un total de 72.498 millones y en IS un 67,9% se posiciono por encima de todos. Hay que destacar que aunque los impuestos anteriores superaron las cifras recaudadas en 2019, los impuestos especiales no lo hicieron.

En segundo lugar, nos encontramos con el ejercicio 2022, un año lleno de subidas y aumentos en la recaudación de impuestos. Como se ha comentado, se incrementó la recaudación con respecto a 2021 en un 14,4% y su principal causa han sido los beneficios a nivel empresarial

relacionados a su vez con la subida de precios y además un aumento notable en los gastos de consumo como pensiones y salarios. A su vez, este año, estuvo marcado por límites y medidas de gestión que hicieron que estos ingresos no crecieran de manera desorbitada y se controlará la inflación de algunos gastos lógicos como la electricidad e hidrocarburos. Al igual que en el 2021 los impuestos directos aumentaron, mientras que los impuestos especial aun creciendo en un 2,5% respecto al año anterior no lograron alcanzar las cifras recaudadas en el ejercicio 2019. El IRPF creció un 15,8% con un total de 109.485 millones y el IVA un 13,9% con un total de 82.595 millones.

En tercer lugar y como conclusión, según los datos se puede ver como IRPF e IVA son impuestos con mayor volumen de ingresos por lo que al final son los tributos donde más declaraciones se presentan y como consecuencia de ello, son los que más dudas les pueden generar a los contribuyente y por lo tanto en ellos encontramos un número más alto de consultas vinculantes. Teniendo en cuenta el estudio realizado entre los años 2020 y 2023 los resultados son razonables, en IRPF se han localizado 1.384 consultas y en IVA 2.787 consultas, sin tener en cuenta las presentadas después de la investigación y hasta que termine el ejercicio.

VI. I EVALUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Cuando hablamos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), estamos hablando junto con el IRPF, de uno de los impuestos que más repercusión tiene en la vida de los ciudadanos españoles. Esto con lleva que sea una de la principales fuentes de recaudación de la Administración, según se ha estudiado, desde el año 2020 que España se recuperaba de la Pandemia mundial con un importe de 63.337 millones de euros recaudados, a día de hoy en el último informe del año 2022 el importe recaudado de IVA se sitúa en 82.595 millones de euros.

Por lo tanto, conocidas estas cantidades se va hacer una pequeña evaluación de los gráficos creados en el capítulo anterior donde se recogen las consultas vinculantes recibidas por la Dirección General de Tributos (DGT) en relación con dicho impuesto y sus particularidades.

El primer gráfico que nos encontramos, es el número 4, en él se recogen todas la consultas vinculadas localizadas entre el 01 de enero de 2020 hasta la actualidad en relación con el hecho imponible del IVA. Como se viene adelantando, estos últimos años vienen marcados por el Covid-19 y se refleja en cualquier tipo de estudio que se realice, en este caso y en particular en este gráfico se puede ver como el mayor número de consultas, con un total de 130, se encuentran en

“entrega de bienes y prestación de servicios”, una de las causas principales es que con motivo de la pandemia las compras y ventas se han realizado mayormente dentro del país, y cada país ha tenido una normativa diferente, por lo que en algunas ocasiones no ha estado permitido intermediar entre países provocando esto un menor número de importaciones de bienes o adquisiciones intracomunitarias.

Sin embargo, España es un país con un puesto significativo en el ranking mundial de importaciones y en este año 2022 las compras al exterior han aumentado siendo un 35,92% del PIB español. Por lo que, es lógico que la segunda fuerza de este gráfico se encuentre en “importación de bienes”, y seguramente vayan en aumento las consultas relacionadas con este asunto porque cada vez son más las empresas que se abren al exterior y envían sus productos al extranjero.

El gráfico número 5, trata una parte más técnica del impuesto a la hora de calcularlo, por lo que estas consultas estarán ejecutadas en mayor proporción por especialistas en la materia fiscal. Nos encontramos el pico más alto del gráfico con 19 consultas vinculadas relacionadas con la cuota tributaria deducible, cabe destacar que se trata de la parte más importante de la declaración y donde se encuentra el objeto principal del tributo, por lo que es entendible que sea aquí donde más dilema puedan encontrar los contribuyentes a la hora de querer deducirse el IVA.

En cuanto a los demás apartados del gráfico, las prorratas suelen ser un elemento conflictivo a la hora de aplicarlas, aunque por norma general se suele aplicar la prorrata general ya que es más sencilla. Por lo tanto, destaca que este caso el número de consultas sea el mismo para la prorrata general que para la prorrata especial, aunque se tiene que tener en cuenta que realmente el estudio se ha limitado en un periodo de tiempo y sus datos no representan la realidad total.

En definitiva, el número de consultas en este segundo gráfico no es elevado, por lo que se entiende que la normativa sobre el cálculo del impuesto, deducciones, limitaciones, etc. están claras y no dan lugar a confusión.

Los gráficos 6 y 7, están basados en el estudio de los diferentes regímenes del IVA. Por un lado, nos encontramos con el análisis de las consultas recibidas en relación con el régimen general y el régimen simplificado, cuando se aplica cualquiera de ellos se renuncia expresamente a aplicar cualquier de los otros regímenes especiales analizados en el siguiente gráfico.

El régimen general se aplica a la mayoría de los contribuyentes que desarrollan una actividad o trabajan por cuenta propia, en cambio para poder acogerse al simplificado se tienen que cumplir una serie de requisitos y el principal de ellos es no haber renunciado a este régimen años anteriores. Por lo que teniendo esto en cuenta, es comprensible que el número de consultas vinculantes sobre el régimen general excede en gran cantidad a las consultas sobre el régimen simplificado, ya que es más complejo la llevanza del mismo. Por ejemplo, en el régimen general es obligatorio llevar un cálculo preciso de los ingresos y gastos de la actividad para presentar el modelo trimestralmente, en cambio, en el simplificado se realiza a través de una estimación. Otro requisito es que el general obliga al contribuyente a emitir siempre factura por el servicio o bien entregado, cuando en el simplificado no es necesario la emisión de factura.

En el gráfico 7 encontramos todos los regímenes especiales del impuesto y la diferencia clara en cuales de ellos son los más aplicados por los contribuyentes y como consecuencia tienen mayor número de consultas. Destacan tres regímenes por encima de los demás, en primer lugar el régimen especial de grupo de entidades, ya que suele ser complicado a la hora de entender cómo funciona y quien puede acogerse a él porque hay que cumplir varios requisitos y además las entidades pueden formarse de diversas maneras cada una con una normativa diferente; en segundo lugar, el régimen de recargo de equivalencia donde la mayoría de contribuyentes que lo aplican se dedican al comercio minorista y en España como se ha comentado anteriormente en estos últimos años por la pandemia se ha aumentado las compras y ventas en el sector minorista del país, pero al mismo tiempo se han cerrado varios de estos negocios, por lo que es lógico que se hayan planteado más cuestiones sobre este régimen; y por último, el REAGP (Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca) es también de los más aplicados en el sector primario español, el cual estos últimos años ha sufrido notables cambios por la pandemia y la Guerra de Ucrania, ya que tuvo un gran impacto en el sector por la inflación de precios de la energía y en materias primas, y esto alerta al sector agroalimentario español y por ello se pudieron plantear una serie de cuestiones a nivel fiscal para poder mantener su actividad económica.

VI. II EVALUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Desde el año 2020 hasta el año 2022 el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no ha dejado de ir aumentando, superando cada año las cifras de recaudación, en el 2020 creció en 87.972 millones de euros, el 2021 lo superó con 94.546 millones de euros y hasta la fecha en el año 2022 recaudó un total de 109.485 millones de euros, convirtiéndose en el tributo con más fuerza a

nivel recaudatorio. A pesar de estas cifras, no es el impuesto con más consultas vinculantes por el momento, por lo que se entiende que su regulación y su presentación son relativamente comprensible ante el contribuyente en comparación al IVA.

El primer gráfico, número 8, analiza las consultas tributarias presentadas hacia los componentes de las declaraciones de renta. En la cúspide se encuentran las consultas relacionadas con las “ganancias y pérdidas patrimoniales”, teniendo en cuenta que estos últimos años una gran parte de los ingresos recibidos por la Administración en relación al IRPF han sido generados por las ganancias patrimoniales es entendible que existan incertidumbres hacia como declararlas y por ello se encuentre aquí el pico del gráfico. En concreto, en 2021 lo recaudado por las ganancias patrimoniales aumento un 31% superando los ingresos anteriores al año 2019 marcado por la pandemia del Covid-19. Lo mismo ocurre con las consultas sobre “rendimientos de actividad económica” siendo la segunda fuerza del gráfico con 245 consultas, ya que otro punto fuerte en la recaudación viene dado por el rendimiento de trabajo y el rendimiento de actividades económicas, sobre todo el sector privado que creció bastante en el año 2022 cuando se empezó recuperar España.

En el segundo gráfico, número 9, se han estudiado las consultas relaciones sobre las modalidades que existen para estimar el beneficio de la actividad económica en IRPF, en total se encontraron 58 consultas por lo tanto para ser un tema polémico a la hora de elegir un método u otro, tampoco se excede el número de consultas y además están casi igualadas. El principal motivo para elegir EDS o EDN es la cifra de negocios que haya tenido la actividad en el año anterior, porque si supera los 600.000 euros estará obligado a tributar por EDN. Por lo que, teniendo claro los requisitos que se establecen para cada método en la legislación no debería de haber un número alto de dudas, salvo asuntos especiales o específicos, que quizás en un futuro se pueden añadir a la ley como excepciones.

En el tercer gráfico, número 10, se han analizado todas aquellas consultas que tienen que ver con la residencia de los contribuyentes, ya sea en territorio español como en el extranjero, y además se examinaron las consultas vinculadas relacionadas con rentas en España pero de personas No Residentes. La diferencia entre estos últimos está clara, las personas que se acogen al IRNR (Impuesto de la Renta de No Residentes) se benefician de rentas (alquileres, residencia vacacional, etc) situadas en territorio español pero su residencia habitual esta fuera del país, en cambio, los contribuyente con residencia habitual en el extranjero pero que se acogen al IRPF son todos aquellos con nacionalidad española pero que por su puesto laboral (miembros de Misiones

diplomáticas españolas, titulares de cargo, funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero o miembros de las Oficinas consulares españolas) no pueden disfrutar de una residencia habitual en España, pero sus rentas están aquí y por ello tiene que declararlas como cualquier otro ciudadano español. Según podemos observar tras los resultados obtenidos de la búsqueda, se entiende que los contribuyentes encuentran más dificultades a la hora de presentar una renta de No Residente a un IRPF normal, aunque dentro de este también se encuentren varias consultas sobre ciudadanos con residencia habitual en territorio extranjero. Teniendo en cuenta lo anterior, quizás habría que hacer una recomendación a la AEAT para que profundice más en este asunto, tanto en las normas actuales como en los Convenios de Doble Imposición que tiene España con el resto de países, y así facilitar a los contribuyentes el proceso de la declaración.

En el cuarto y quinto gráfico se encuentran los mínimos personales y las deducciones que pueden aplicarse los declarantes. En el gráfico número 11 el pico más alto de consultas se encuentra en el mínimo del contribuyente, este mínimo suele ser de 5.550 euros anuales con carácter general, pero existen diversos requisitos a la hora de aplicarlo que pueden dar lugar a confusión y además cuando se superan los 65 y 75 años el importe va en aumento y teniendo en cuenta que en España el 19,09% de la población supera los 65 años (INE, 2023), esto puede causar incertidumbre para los mayores o sus descendientes y por ello hay un mayor número de consultas. La segunda fuerza del gráfico se encuentra en el mínimo por discapacidad, en España tras los cambios que la población está sufriendo a nivel mundial, hay 4,3 millones de personas con discapacidad y un 71,4% reciben ayuda ya sea técnica, personal o ambas, según los datos las personas de mediana edad y mayores tienen más problemas de movilidad, y en cambio los niños a la hora de comunicarse. En todo caso, tanto mayores como pequeños tienen derecho a poder deducirse este mínimo por discapacidad y dependiendo del grado de la discapacidad, de la situación familiar, etc. se exigen unos requisitos y los porcentajes y cantidades cambian, así que es comprensible que se hagan consultas relacionadas con el tema. Lo mismo pasa con el mínimo por ascendiente y descendiente, la mayoría de consultas están relacionadas con divorcios y separaciones de las parejas con hijos, por lo tanto si la administración conoce que en el último año en España hubo 81.302 divorcios y 3.210 separaciones quizás sea recomendable especificar más en la ley del IRPF sobre este tema para que no sea un conflicto más.

En el gráfico número 12 nos encontramos con las deducciones disponibles de este impuesto, y como se ve claramente el pico más alto se encuentra en las relacionadas con la obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas, que como veníamos diciendo al principio han tenido un papel fundamental en la recaudación de estos últimos años. En resumen, aumento

el empleo del país y con ello la Hacienda Pública recaudo más ingresos por el tema de la retenciones (sobre todo de las pymes), es decir, cuantas más personas trabajando más declaraciones de Renta y más cuestiones. En cambio, el pico más bajo lo encontramos en las deducciones por maternidad, el porqué se encuentra en la tasa de natalidad que tiene España y que la sitúa por debajo del promedio global con un 6,9‰. De modo que, si la deducción es para que se beneficien madres con hijos menores de 3 años y la tasa de natalidad es tan baja, no son tantas las personas que se la aplican y por lo tanto menos consultas sobre el asunto, además de que una vez analizada la normativa no se han encontrado cuestiones que puedan dar paso a un problema.

Y por último, el gráfico número 13 sobre los regímenes especiales del IRPF, según entendemos observando el gráfico es que no son regímenes conflictivos o que puedan dar lugar a presentar una Consulta Vinculante relacionada con los mismos. Salvo el régimen especial de Instituciones de Inversión Colectiva, donde se han localizado 105 consultas, ya que las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) son un tema complejo de tratar y pueden dar confusión en muchos aspectos.

VI.III EVALUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Nos situamos en el Impuesto sobre Sociedades, que ocupa el tercer puesto como tributo más conocido, y también el que alcanzó el salto más potente en la recaudación del país en este último periodo. En 2020, como consecuencia de la pandemia perdió una tercera parte de la recaudación lograda en 2019, recaudando 15.858 millones de euros una cifra muy baja comparada con los demás impuestos comentados anteriormente. Fue en 2021 cuando dio este gran salto y aumento sus ingresos en un 67,9% gracias a los pagos fraccionados que más adelante analizaremos las consultas relacionadas con los mismos y al bajo número de devoluciones que se llevaron a cabo. Más tarde en el año 2022 siguió creciendo pero no de manera tan desorbitada, aumento un 20,8% sus impuestos, pero esta vez se redujo por el aumento de las devoluciones. En particular, devoluciones extraordinarias (consecuencia de sentencias) o ligadas a los activos fiscales diferidos (DTA).

Una vez conocidos los ingresos y la normativa, vamos evaluar la cantidad de Consultas Vinculadas que se han localizado sobre el impuesto.

En el gráfico 14 se analiza una parte técnica del impuesto, los métodos utilizados para calcular base imponible del mismo, la evaluación es rápida ya que el mayor número de consultas se detectan en el método de estimación directa con un total de 106. La mayoría de empresas por lo general optan por este método, ya que se trata del método más exacto donde está equilibrado el resultado de la liquidación con el beneficio o pérdida que tenga la sociedad, como se viene interpretando, cuanto más uso del método más dudas. En cambio, los dos métodos siguientes apenas han sido cuestionados por los contribuyentes, ya que la Estimación Objetiva se aplica en muy pocos negocios (navieras y pequeñas empresas) y la Estimación Indirecta es un método utilizado por la Administración en casos excepcionales por lo que los contribuyente no pueden llegar a plantearse consultas sobre el mismo.

En el segundo gráfico, número 15, se estudian las consultas vinculantes relacionadas con la deducibilidad de gastos dentro del tributo, como se muestran los picos más altos se encuentran tanto en los gastos no deducible como el amortizaciones. En las consultas analizadas lo que más se ha encontrado son consultas donde los contribuyentes explican la relación de determinados gastos con la sociedad y se cuestionan si pueden o no deducírselos en la declaración, y en cuanto a las consultas sobre las amortizaciones el problema que más se ha repetido es respecto al cálculo de las mismas. Por consiguiente, lo adecuado sería que por parte de la administración se especificarán de manera más clara los tipos de gastos que no se pueden deducir y se detallara mejor el cálculo de cada amortización con todas las estipulaciones que conllevan.

En cuanto, al gráfico 16, se examinaron todas aquellas consultas asociadas a las deducciones fiscales para incentivar a las sociedades. Como se contempla la mayoría de consultas se encuentran en actividades de i+D, aunque simplemente se encontraron 5. Resulta curioso porque son muchas las sociedades que están empezando a implantar i+D en sus proyectos, por lo que si se mira hacia el futuro se tendrá que actualizar la normativa añadir nuevas medidas y adaptarla lo mejor posible para todas aquella empresas que quieran empezar a formar parte de este cambio. Con solo 1 consulta de diferencia, se encuentran las deducciones para la creación de empleo.

En el gráfico 17, se encuentra la clave de los ingresos recaudado por el IS en estos últimos años, las retenciones y pagos fraccionados. En vista de lo anterior, lo primero que resalta al observar el gráfico es que el número más elevado de consultas se sitúa en los ingresos a cuenta del impuesto, por lo tanto esta vez la administración conociendo por donde entrar sus beneficios ha sabido como transmitir a los contribuyente de manera clara la información necesaria para que no exista

conflicto a la hora de declarar los pagos fraccionados y por ello son solo 13 las consultas hechas en este último tiempo. Deberá de hacer más hincapié en los ingresos a cuenta y sobre todo en las retenciones ya que son una fuente de ingresos asegurada.

Llegando al final del Impuesto sobre Sociedades, nos encontramos el gráfico número 18, asociado con los regímenes especiales del mismo. El saliente de este gráfico se encuentra en el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de dominio social de una Sociedad Europea a una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, al ser un régimen que abarca tantos asuntos es razonable que existan más dudas. Lo mismo pasa con los otros dos picos del gráfico, entidades parcialmente exentas y consolidación fiscal, son muchas las peculiaridades de estos regímenes y la normativa no está definida para casos concretos y carece de diaphanidad para poder aplicarla sin problemas.

VI. IV EVALUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

La AEAT en este último año 2022 ha recaudado a través de este impuesto un total de 1.229 millones de euros, por lo que se puede estimar que es un impuesto con una recaudación muy baja respecto a los anteriores estudiados en este trabajo. Se han analizado dos apartados del mismo, por un lado la atribución e imputación de patrimonios y por otro diferentes puntos relacionados con la Base Imponible.

En el primer gráfico número 19, atribución e imputación de patrimonios, hay una desigualdad clara entre las consultas de titularidad de los elementos patrimoniales en comparación con los bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reservas de dominio, el pico más alto se visualizada en el primero de ellos. En este caso, es muy comprensible, ya que después de la pandemia vivida en España son 121.760 el número de personas fallecidas (EPDATA, 2023) y como consecuencia miles de familias pendientes de la burocracia que una muerte lleva por delante, donde el IP juega un papel fundamental.

Y por último, en el segundo gráfico número 20, se encuentran varios apartados en la Base Imponible, pero destacan por el número alto de consultas: actividades empresariales y profesionales con un total de 97 consultas, los bienes inmuebles con un total de 89 consultas y la valoración de deudas con 83 consultas. Comprensible también ya que son muchas las empresas y profesionales que tuvieron que cerrar sus negocios o traspasarlos ya sea por motivos médicos o económicos. Destacar que la Administración en estos momentos también debería actualizar en

algunos aspectos la normativa, para cambiar medidas después de la pandemia sufrida y que no sea un problema para los contribuyentes que reciban patrimonio de sus familiares o que tengan que venderlo por razones económicas tras la crisis.

VI. V EVALUACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES

Para finalizar, el recién llegado impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, en total se han localizado 98 consultas, un número alto si tenemos en cuenta que es el primer año que se ha puesto en funcionamiento. Su finalidad es básica y muy importante. El plástico desempeña una pieza clave en la economía y diferentes sectores del país, pero lleva consigo unas consecuencias catastróficas para el medio ambiente y sobre todo el medio marino. Por ello, la directiva del Parlamento Europeo ha querido poner freno a este gasto innecesario muchas veces y ha creado este nuevo impuesto, con la intención de concienciar a las empresas de lo perjudicial que es este material. (ESPEJO IGLESIAS, E., 2022)

Actualmente, no se conoce la efectividad que va a tener por el poco tiempo que lleva en marcha, pero debe de ser lo más sólido posible y el hecho de “no hacer nada” tiene que tener unas consecuencias tajantes como para que las empresas empiecen a tenerlo en cuenta. Por lo que, lo más importante es tener una orientación clara del impuesto y su normativa, que a día de hoy es escasa y muy ambigua.

Respecto al estudio hecho sobre este impuesto especial, se ha querido comprobar si pese al poco tiempo que lleva en funcionamiento ha tenido una gran cantidad de consultas, y sobre que han sido las mismas, o por lo contrario los contribuyentes no han planteado muchas cuestiones.

En primer lugar, se analizaron los diferentes apartados encontrados desde el *artículo 67 al 83 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular*. En este caso, en el gráfico número 21, se encuentra prácticamente vacía y destacan las consultas realizadas sobre el hecho imponible del impuesto y sobre quién está obligado a declararlo. Teniendo en cuenta que son puntos fundamentales de la presentación de cualquier tributo, la AEAT debería de darles prioridad.

En segundo lugar, el gráfico número 22 relacionada con el proceso de presentación, el total de consultas suma 26 y el conflicto mayor se encuentra principalmente entre la inscripción en el registro y el momento del procedimiento.

Y en tercer lugar, el último gráfico analizado número 23, contempla las consultas realizadas sobre los dígitos del Código de Identificación del Plástico (CIP). Realmente este código es la clave para

hacer de manera correcta la declaración y para conocer los requisitos que se deben cumplir dependiendo del tipo de plástico. En resumen, la Administración tiene que pronunciarse y redactar con la mayor claridad posible la información que necesitan todos los contribuyentes para poder cumplir con sus obligaciones de manera correcta y dar respuesta rápida a todas las dudas que el interesado tenga ya sea a través de consultas vinculantes o por herramientas como ADI o INFORMA.

CAPÍTULO VII. CONCLUSIONES

Tras la elaboración de este trabajo, cuyo objeto principal es llevar a cabo un análisis de la normativa actual fiscal y tributaria, además de las herramientas que dispone la Administración Pública, en especial la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), para poder facilitarles a los contribuyentes el trámite de presentar las declaraciones exigidas. Seguido de un estudio y evaluación de todas las Consultas Vinculadas, desde 2020 hasta 2023, localizadas a través de la Dirección General de Tributos (DGT) para conocer el conflicto existente entre los obligados y dicha Administración, es conveniente extraer una serie de conclusiones:

- I. Se han estudiado todas aquellas normativas relacionadas con la regulación fiscal española y la regulación de la inspección de los tributos juntos con los órganos que la acompañan. Esta regulación se compone de un número alto de leyes, cada una especializada en un impuesto con sus particularidades, son fáciles de localizar por lo que se encuentran a disposición de cualquier ciudadano que quiera leerlas y su composición abarca desde la definición del impuesto hasta el más mínimo detalle necesario para su aplicación. Pero una vez realizado el presente trabajo, se ha llegado a la conclusión de que muchas de estas leyes necesitan un repaso, bien sea para cumplimentarlas o para hacer aclaraciones que faciliten su aplicación en el día a día.

En cuanto, a los procedimientos de revisión y aquellos órganos inspectores, cumplen un papel fundamental en el ámbito tributario, ya que son los encargados de que cada persona cumpla con sus obligaciones fiscales, y órganos como el TEAC son primordiales para que no siempre la AEAT sea la beneficiada.

- II. Una vez analizadas las herramientas de ayuda fiscal que componen actualmente la Administración digital española, se puede decir que han tenido una gran repercusión entre los contribuyentes y son muchas las dudas contestadas de manera correcta, rápido y a través de un proceso bastante sencillo. Por un lado, la Administración Digital Integral (ADI) que ha sido utilizada 2.113.798 veces solo en el año 2021, donde el único problema que se puede encontrar es que en determinadas ocasiones cuando te envía a conversar directamente con el técnico de Hacienda, si es temporada alta de trabajo, se colapsa y no hay suficiente personal para atender todas las consultas. Y por otro, el programa INFORMA, muy útil y sin necesidad de identificarse como usuario del mismo, la única desventaja y recomendación que se le puede hacer a la AEAT es que el portal de la página web estuviera organizado de una manera más sencilla.

III. Las Consultas Vinculantes (CV) han sido una pieza fundamental en el asesoramiento fiscal, y en todas aquellas empresas dedicadas a ello. Han aportado a los obligados tributarios una seguridad ante el conflicto planteado. El procedimiento a cumplir para su presentación es sencillo, y una vez contestada, puede ser útil en muchos aspectos, como por ejemplo a la hora de complementar y reforzar las alegaciones de los contribuyente, ante los requerimientos que notifica la Hacienda Pública.

Destacar también la increíble evolución que ha ido sufriendo la base de datos de la Dirección General de Tributos, que ha pasado de ser varios archivos en formato papel imposible de manejar, a una de las bases de datos más potentes que tiene el Estado español a día de hoy. A la hora de la búsqueda, es sencilla de utilizar, pero si se va buscando una CV en concreto y no se filtra de manera adecuada quizás el resultado sea un número elevado de consultas que llevará mucho tiempo encontrar la que se necesita desde el primer momento y se hace un poco desagradable y pesado, pero para la realización de este trabajo ha sido de gran utilidad y rápida.

IV. Realizado el estudio completo de la naturaleza de muchas de las Consultas Vinculadas, relacionadas con el IVA, IRPF, IS, IP y el nuevo impuesto para los envases de plástico, se ha detectado que sin ninguna duda el IVA es el impuesto que más conflicto provoca entre la administración y los obligados tributarios, ya que duplica en consultas a todos los demás. El estudio como se viene adelantando se ha llevado a cabo a través de la base de datos de la Dirección General de Tributos, y se han analizado diferentes apartados como el hecho imponible, naturaleza, deducciones, regímenes especiales, etc. de cada uno de los impuestos. El número total de consultas ha ido decayendo con el paso del tiempo, suponemos que por varias razones como la llegada de las herramientas de asistencia virtual y por la existencia de las CV ya contestadas. De todos modos todavía se siguen resolviendo gran cantidad de consultas, por lo que dentro de la legislación siguen apareciendo algunos vacíos legales y defectos de ley. Estas deficiencias se necesitan corregir, resolver y adaptar con la mayor rapidez posible, haciendo hincapié en todos aquellos aspectos más cuestionados por los contribuyentes.

V. Hecha la evaluación del estudio realizado sobre diferentes aspectos de las consultas vinculantes entre el año 2020 y 2023, destaca que ha sido un periodo influenciado por la pandemia mundial del Covid-19 y por la Guerra de Ucrania. Por lo que la recaudación de los impuestos se ha visto afectada como consecuencia de estas situaciones y ha sido a partir del 2021 cuando han empezado a remontar.

Después de la pandemia, hubo grandes cambios tanto a nivel social como económico, y fueron muchos los contribuyentes que se vieron afectados por la misma, por lo que se sufrieron alteraciones fiscales y como resultado aumentaron las dudas entre los mismos, incrementando por ello el número de Consultas Vinculantes relacionadas con este tema. En suma, una vez pasada la situación, la Administración Tributaria debería de tomar medidas y hacer un estudio, similar a este pero de manera más exhaustiva, de todas aquellas consultas que más se repiten y cuáles son los casos más conflictivos sobre cuestiones relacionadas con la pandemia, para así poder ayudar a los contribuyentes con la aplicación e interpretación de las leyes. En cuanto, a los sectores o contribuyentes afectados por la guerra de Ucrania o por cualquier otro asunto actual como la crisis, cambios en la población (baja tasa de natalidad que afecta a la deducción por maternidad o el alto porcentaje de población mayor de 65 años que afecta al mínimo personal del contribuyente en el IRPF) , etc. se debería de añadir a la normativa vigente las aclaraciones oportunas, específicas para cada tema, para que no se generen confusiones y ahorrarse situaciones de conflicto entre la Administración y los obligados.

En definitiva, la Administración tiene las herramientas y las claves necesarias para poder llevar a cabo estos cambios y facilitar a los contribuyentes el momento de presentar las declaraciones exigidas, pero debería de prestar más atención a este tipo de consultas que se hacen ya sean a través de ADI, INFORMA o cualquiera otra aplicación para hacer un mayor énfasis donde realmente exista conflicto.

BIBLIOGRAFÍA

- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:
 - a) *Memorias de la Agencia Tributaria.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias.html> [Consulta: 25 de junio 2023]
 - b) *Herramientas de asistencia virtual.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/herramientas-asistencia-virtual.html> [Consulta: 25 de junio 2023]
 - c) *Preguntas frecuente:* INFORMA. <https://www2.agenciatributaria.gob.es/ES13/S/IAFRIAIFRIINF> [Consulta: 26 de julio de 2023]
 - d) *Informes anuales de Recaudación Tributaria.* [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes anuales de Recaudacion Tributaria.shtml](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes%20anuales%20de%20Recaudacion%20Tributaria.shtml) [Consulta: 20 de agosto de 2023]
- CHAMS EL DIN DELGADO, J.A. (2004). “Información y asistencia a los obligados tributarios: las Consultas Vinculantes” en *Hacienda Canaria*. <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1325975>> [Consulta: 14 de junio]
- DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (2021). “Memoria de actividades 2021. Dirección General de Tributos” en *Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado*. Pág. 115.
- EPDATA. *Muertos por coronavirus en España*. <<https://www.epdata.es/muertes-coronavirus-espana/b2568be9-c6b6-4056-86d6-02c6d45b1696>> [Consulta: 20 de agosto 2023]
- España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE, 18 de diciembre 2003, núm. 302.
- ESPEJO IGLESIAS, E. (2022). “Informe: Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables” en *FIDE*. Versión 6, págs. 25-28.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2004). “El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas” en *Quincena Fiscal*. 19, págs. 5-8.
- FRANCIS LEFEBVRE (2023). *Memento práctico Francis Lefebvre Fiscal*. Madrid: Lefebvre-El Derecho.
- GARCÍA DE LA ROSA, J.Á. (2021). *La prueba en los procedimientos de gestión tributaria: cuestiones problemáticas*. Tesis Doctoral Inédita. Sevilla: Universidad de Sevilla, <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=288464>> [Consulta: 14 de junio 2023]

- GRAU RUIZ, M. A. (2004). “El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias” en *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria. 22-25 noviembre 2004*. Madrid. Disponible en <<https://docta.ucm.es/rest/api/core/bitstreams/9dd28061-f951-49f3-8413-582114adc8f8/content>> [Consulta: 15 de junio]
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE). <<https://www.ine.es/>> [Consulta: 20 de agosto 2023]
- LÓPEZ DÍAZ, L. (2008). “La jurisprudencia como fuente para responder las consultas tributarias” en *Revista de Derecho Fiscal*. 4.
- MANTERO SÁENZ, A. (2005). “El régimen de las consultas en materia tributaria (Arts. 88 y 89 de la nueva Ley General Tributaria)” en *Carta Tributaria. Monografías.*, 3-13.
- MARTÍNEZ, F. D. A. (2005). “Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias” en *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*. 28,2005, págs.1-40.
- MARTÍNEZ MORANT, M. del M. (2020). “Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local” en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*. 447, 55–86.
- MIRAS MARÍN, N. (2020). “La base de datos de resoluciones de consultas tributarias como herramienta de innovación docente” en *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*.
- ROVIRA FERRER, I. (2019). “La potenciación de las consultas vinculantes escritas para la reducción de la conflictividad” en *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*.
- VEGA BORREGO, FA (2019). “Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC. En Contabilidad y tributación” en *Contabilidad y Tributación. CEF*. Edición 440, págs. 119–144.
- VILLAVARDE GÓMEZ, M. B. (2013). “Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas” en *Revista xurídica Da Universidade De Santiago De Compostela*.



ANEXO I. RELACIÓN DEL TRABAJO CON LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE DE LA AGENDA 2030

Anexo al Trabajo de Fin de Grado y Trabajo de Fin de Máster: Relación del trabajo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la agenda 2030.

Grado de relación del trabajo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

Objetivos de Desarrollo Sostenibles	Alto	Medio	Bajo	No Procede
ODS 1. Fin de la pobreza.				
ODS 2. Hambre cero.				
ODS 3. Salud y bienestar.				
ODS 4. Educación de calidad.				
ODS 5. Igualdad de género.				
ODS 6. Agua limpia y saneamiento.				
ODS 7. Energía asequible y no contaminante.				
ODS 8. Trabajo decente y crecimiento económico.				
ODS 9. Industria, innovación e infraestructuras.				
ODS 10. Reducción de las desigualdades.				
ODS 11. Ciudades y comunidades sostenibles.				
ODS 12. Producción y consumo responsables.				
ODS 13. Acción por el clima.				
ODS 14. Vida submarina.				
ODS 15. Vida de ecosistemas terrestres.				
ODS 16. Paz, justicia e instituciones sólidas.				
ODS 17. Alianzas para lograr objetivos.				

Descripción de la alineación del TFG/TFM con los ODS con un grado de relación más alto.

***Utilice tantas páginas como sea necesario.



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA

ADE

Facultat d'Administració
i Direcció d'Empreses /UPV

**Anexo al Trabajo de Fin de Grado y Trabajo de Fin de Máster: Relación del trabajo con los
Objetivos de Desarrollo Sostenible de la agenda 2030.** (Numere la pàgina)