

Anàlisi de la complexitat del sistema fiscal espanyol a través de les consultes tributàries a la Direcció General de Tributs



**UNIVERSITAT DE
BARCELONA**

Autora: Beatriu Puig i Delgado

Tutor: Alejandro Esteller-Moré

Departament: Economia

Ensenyament: Doble grau en Dret i en Administració i Direcció d'empreses

Curs acadèmic: 2017-2018

Resum i paraules clau

En el present treball es pretén analitzar la figura de les consultes tributàries a la Direcció General de Tributs (DGT) com a possible instrument per analitzar la complexitat del sistema fiscal espanyol. Amb aquesta finalitat, primer s'estudia el concepte de complexitat en el context de sistema fiscal d'un país, tot diferenciant les fonts que generen aquesta complexitat així com les conseqüències que pot provocar en termes d'eficiència en l'àmbit d'aplicació dels tributs. Amb posterioritat, s'exposa breument l'evolució que ha patit la regulació de les consultes tributàries, entrant a explicar en detall el seu règim jurídic des de la seva introducció el 1963 amb les característiques que les coneixem actualment. Finalment, s'analitzen els canvis ocorreguts en la normativa de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'impost sobre societats per tal de contraposar-los amb les variacions en el nombre de consultes tributàries que recull la base de dades de la DGT i així poder determinar si la complexitat és conseqüència d'un factor conjuntural o estructural del sistema fiscal espanyol.

Complexitat, sistema fiscal i tributari, consultes tributàries, canvis normatius, factor conjuntural i estructural

Title: *Analyse of the Spanish tax system complexity using the consultations before the General Office of Taxes*

Abstract and keywords

The aim of this paper is to analyse the regulatory framework of the formulation of tax consultations before the General Office of Taxes (known as DGT from the Spanish acronym) as a possible tool to analyse the complexity of Spanish tax system. First of all, it examines the concept «tax system complexity», by distinguishing among all the sources that generate this tax complexity as well as the consequences that complexity implies when it comes to the application of the correct taxation. Subsequently, it briefly outlines the regulatory evolution of the tax consultations, explaining in detail their legal regime since their implementation in 1963 with the features which they have nowadays. Finally, it analyses the regulatory modifications in the income tax law and in the corporation tax in order to compare them with the fluctuations in the total number of the tax consultations, which will determine whether the complexity is a consequence of a structural or a conjunctural factor of the Spanish tax system.

Complexity, tax system, tax consultations, regulatory changes, structural and conjunctural factor

I.	INTRODUCCIÓ	3
II.	LA COMPLEXITAT DEL SISTEMA FISCAL ESPANYOL.....	5
1.	Concepte: el sistema fiscal o tributari	5
2.	L'origen de la complexitat del sistema fiscal.....	6
2.1.	El disseny del sistema de tributs	6
2.2.	La finalitat que persegueix el sistema tributari	6
2.3.	Context polític.....	7
2.4.	Convivència entre ordenaments jurídics	8
2.5.	Complexitat operativa.....	9
3.	Conseqüències de la complexitat	9
4.	La complexitat del sistema fiscal espanyol	10
5.	Un instrument per mesurar la complexitat del sistema fiscal espanyol	14
III.	LES CONSULTES TRIBUTÀRIES.....	16
1.	Concepte.....	16
2.	Evolució històrica.....	16
2.1.	Antecedents més llunyans.....	16
2.2.	L'article 107 LGT 1963	17
2.3.	Els articles 88 i 89 LGT 2003	18
3.	El règim jurídic de les consultes tributàries	18
3.1.	Objecte	19
3.2.	Legitimació activa.....	19
3.3.	Òrgan competent per contestar	19
3.4.	Forma i mitjans de presentació	20
3.5.	Termini de presentació.....	20
3.6.	Termini de contestació a les consultes tributàries.....	21
3.7.	Efectes de les consultes tributàries	21
4.	Anàlisi visual del total de consultes tributàries des de 1997 fins a l'actualitat.....	24
IV.	L'anàlisi de les consultes tributàries a la DGT en l'àmbit de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'impost sobre societats	28
1.	Estudi de les consultes tributàries: impost sobre la renda de les persones físiques	29
1.1.	Evolució normativa.....	29
1.2.	Algoritme	34
1.3.	Recerca de consultes tributàries: anàlisi dels resultats	36
2.	Estudi de les consultes tributàries: impost sobre societats	40
2.1.	Evolució normativa.....	40
2.2.	Algoritme	44
2.3.	Recerca de consultes tributàries: anàlisi de resultats	44
V.	CONCLUSIONS.....	48
VI.	BIBLIOGRAFIA.....	50
1.	Llibres.....	50
2.	Edicions electròniques de diaris	51
3.	Articles	51
4.	Altres fonts	52
5.	Legislació	52
VII.	ANNEXOS.....	54

I. INTRODUCCIÓ

La complexitat del sistema fiscal d'un país en concret depèn de múltiples factors que, en la majoria dels casos, interaccionen entre sí i, en conseqüència, la manera en què es combinen és la que fa augmentar o disminuir la complexitat del sistema tributari. En el cas del sistema fiscal espanyol, la hipòtesi principal de la qual es parteix és que aquest és massa complex atès, principalment, a la hiperactivitat reguladora duta a terme per part del legislador al llarg dels anys. En d'altres paraules, el sistema tributari espanyol és complex, principalment, pel fet que la normativa canvia constantment i van apareixent nous criteris d'aplicació dels impostos que no existien anteriorment, de la mateixa manera que se'n deroguen uns altres.

L'estudi se centra en l'anàlisi dels canvis produïts al llarg dels anys en la Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF) i també amb relació a la Llei de l'impost sobre societats (IS), des de la seva entrada en vigor.

L'instrument que s'ha considerat adequat per tal d'anàlitzar la complexitat del sistema fiscal espanyol a partir d'aquests dos impostos és el de les consultes tributàries que poden formular els obligats tributaris a la Direcció General de Tributs (DGT). Les modificacions a la llei generen consultes tributàries que, al seu torn, augmenten els costos de compliment fiscal tant per part del contribuïent (en alguns casos ha de pagar per rebre assessorament, es perd temps, fins i tot pot arribar a perdre oportunitats de negoci...), com per part de la DGT (que ha de respondre les consultes que els contribuïents li plantegen), així com també per a l'Agència Tributària (en el cas d'aquells contribuïents que no plantegen consultes i, en conseqüència, certes liquidacions dels impostos no les realitzen adequadament).

Ara bé, aquestes consultes tributàries són conseqüència, essencialment, del canvi tant constant de la normativa o del propi canvi en si mateix? A partir de l'elaboració de gràfics en què es plasma l'evolució històrica de les consultes tributàries, l'estudi tracta de determinar si la complexitat del sistema fiscal espanyol és deguda a un element conjuntural (la qual cosa succeiria si una vegada que els contribuïents estan informats ja no es generessin més consultes) o, pel contrari, es deu a un element estructural (és el canvi constant en la normativa que provoca que les consultes vagin contínuament augmentant, disminuint o oscil·lant).

Per tal de realitzar aquest estudi, en primer lloc es fa una primera aproximació conceptual a la complexitat del sistema fiscal espanyol, determinant els factors que poden originar-ne complexitat així com les conseqüències perjudicials que aquesta causa, per acabar justificant l'elecció de les consultes tributàries a la DGT com a instrument d'anàlisi (Capítol II). A continuació es du a terme un estudi detallat del mecanisme de les consultes tributàries a l'Administració tributària: concepte, evolució històrica, règim jurídic i anàlisi visual de les consultes al llarg dels anys (Capítol III). Seguidament, es relacionen els canvis ocorreguts en l'evolució normativa de l'IRPF i de l'IS amb la variació en el nombre de les consultes tributàries que ens mostra la base de dades de la DGT, acompanyant l'explicació de manera

visual amb diferents gràfics i taules, que ens permeti analitzar si els canvis en les consultes són causa d'un factor conjuntural o estructural (Capítol IV). Per acabar, es dona resposta a la hipòtesi plantejada en un darrer capítol que en recull les conclusions (Capítol V).

Finalment, volia agrair al meu tutor del treball, l'Alejandro Esteller-Moré, per tot el seu suport i perquè d'ell és la idea en què es fonamenta tot l'estudi realitzat: un professor a classe primer explica un tema i després pregunta al seus alumnes si hi ha dubtes. Si ha força dubtes es pot considerar que no ho ha explicat bé o que es tracta d'un tema difícil. Sobre aquesta base funciona el mecanisme de les consultes tributàries, en què les consultes tributàries són preguntes que fan els ciutadans en relació amb la llei.

II. LA COMPLEXITAT DEL SISTEMA FISCAL ESPANYOL

1. Concepte: el sistema fiscal o tributari

El concepte de *complexitat del sistema fiscal* no només és utilitzat pels assessors fiscals i professionals en l'àmbit del dret tributari, sinó que sovint es pot escoltar als ciutadans esmentar que el sistema fiscal espanyol és massa complex. A més, no només és un concepte que s'utilitzi en referència al sistema fiscal espanyol, sinó que també a d'altres països es qüestiona la complexitat del seu sistema fiscal. Ara bé, a què es fa referència en concret quan es parla de què el sistema fiscal és complex o de què, per contra, no ho és? El principal problema per respondre a aquesta pregunta és que no hi ha cap diccionari, manual de dret financer i tributari o text legal que reculli una definició acceptada globalment i, per tant, que es pugui citar en el cos d'aquest treball. A més a més, apareix un problema afegit, en la mesura que sovint el terme complexitat engloba diferents vessants que varien depenent del context en què s'utilitzi.

En conseqüència, per tal de poder parlar de *complexitat* cal entendre en primer lloc què és un *sistema fiscal o tributari*. Aquest concepte apareix, d'entrada, en la norma suprema del nostre ordenament jurídic, a partir de la qual es fonamenten tots els principis que el regulen, la Constitució Espanyola (CE). Així, l'article 31.1 CE estableix que «tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un *sistema tributari* just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, tindrà abast confiscatori».

Per la seva banda, el *Diccionari de la llengua catalana* (DIEC) ha definit **sistema** com «tot orgànic, conjunt les parts del qual estan coordinades segons una llei i contribueixen a un determinat objecte». Si apliquem aquesta definició a l'àmbit tributari i l'enllacem amb la previsió que estableix la CE, podem entendre que el sistema tributari és aquell que contribueix a l'obligació de pagar tributs. En aquest sentit, el **sistema tributari espanyol** és el **conjunt de tributs que són exigits pels diferents nivells d'Administracions** (estatals, autonòmiques i locals) **per a l'obtenció d'uns ingressos que van destinats a finançar la realització de la despesa pública**. Fent extensiva la definició a qualsevol sistema tributari, l'estructura tributària d'un país està constituïda pel conjunt de lleis, normes i disposicions tributàries que existeixen en aquell país, en un moment determinat, sobre la manera d'obtenir els ingressos públics.

El sistema tributari imposa una sèrie d'obligacions a les empreses i als ciutadans, als quals qualifica de contribuents, que, en conseqüència, han de dur a terme una sèrie de tasques, generalment de caire administratiu. Aquestes tasques poden anar des de proporcionar informació a l'Administració a haver d'autoliquidar per si mateixos l'impost de que es tracti, depenent del tipus de transacció que s'estigui duent a terme o del tribut que per part de l'Administració s'estigui exigint.

La complexitat del sistema tributari del país de que es tracti determina en gran mesura el grau de dificultat per part dels contribuents i de l'Administració (en definitiva, de tots aquells que formen part del sistema) d'acomplir amb els objectius del propi sistema tributari, que s'encaminen en última instància a contribuir al sosteniment de les despeses públiques, tal i com exigeix la CE.

2. L'origen de la complexitat del sistema fiscal

El grau de complexitat del sistema fiscal d'un país ve determinat per la influència de diversos factors. Normalment és el resultat de l'acció combinada de tots ells o, almenys, d'una gran majoria. És important ponderar el pes de cada factor per veure quins són aquells factors que aporten una major complexitat al sistema o que, altrament, li resten complexitat, i així poder dissenyar un sistema fiscal menys complex i, en conseqüència més eficient.

A continuació es plasma una selecció de factors¹ que poden ser origen de la complexitat dels sistemes fiscals, esmenant aspectes concrets del sistema fiscal espanyol quan és el cas.

2.1. El disseny del sistema de tributs

El disseny del sistema de tributs fa referència bàsicament a dos aspectes: *a)* el nombre de diferents béns que són gravats per tributs, i *b)* el nombre de diferents tributs que aplica a aquests béns. Aquest darrer aspecte, al seu torn, distingeix entre si el total a pagar varia segons la quantitat consumida, les circumstàncies del contribuent o entre els béns.

2.2. La finalitat que persegueix el sistema tributari

Qualsevol sistema tributari persegueix diverses finalitats, motiu pel qual sempre hi haurà certa complexitat que és conseqüència de les finalitats que es pretenen aconseguir. Bàsicament, qualsevol sistema tributari en persegueix quatre, a complir en ordre²:

- **Recaptar ingressos per finançar la despesa pública.** De fet, aquest primer objectiu és el que apareix a l'article 31.1 CE que estableix el mandat de contribuir al sosteniment de les despeses d'acord amb la capacitat econòmica; fet que implica assumir l'existència d'una font inherent de complexitat.
- **Promoure l'eficiència econòmica** (entesa com a creixement i productivitat) recaptant els ingressos d'una manera que permeti minimitzar distorsions.
- **Promoure l'equitat** aplicant una escala progressiva de gravamen als impostos o aplicant tipus de gravamen més baixos o exempcions en aquells béns que cobreixen necessitats bàsiques de la població i tipus de gravamen més alts als béns de luxe. Quan s'adopten mesures per potenciar l'equitat s'augmenta en gran mesura la complexitat; n'és un clar exemple l'IRPF, que es concep com un instrument de política social que garanteixi una

¹ El llistat de factors parteix de l'explicació duta a terme per David Ulph (2014), professor d'economiques, a la Universitat de St. Andrews, i director de l'Institut d'Escòcia per a la Recerca en Economia (SIRE). Extret de: ULPH, David. (2014). Measuring tax complexity. *School of Economics & Finance Discussion Papers, núm. 1417*, pàg. 1-13.

² Ibid, pàg. 5.

igualtat econòmica entre els ciutadans (com és establert una deducció per maternitat, art. 81 Llei 35/2006). Finalitats que es podrien aconseguir a partir d'altres polítiques (donant una ajuda directa a les mares treballadores).

- **Evitar l'evasió i el frau fiscal.**

2.3. Context polític

El sistema fiscal d'un país també respon als objectius polítics del partit polític que governa en cada moment, fet que condiciona els impostos vigents durant cada legislatura. En el cas espanyol, és l'any 1845 el moment a partir del qual es pot parlar de sistema tributari³. Aleshores es buscava la unificació fiscal del conjunt de figures tributàries existents en les dos grans monarquies hispàniques, el regne d'Aragó i el de Castella, (excepte Navarra i el País Basc que seguiran conservant la seva autonomia financera) que permetés adaptar l'Administració estatal al desenvolupament industrial que començava a aflorar. El 23 de maig de 1845 es va aprovar la Llei de pressupostos, també coneguda com a reforma Mon-Santillán pels dos ministres encarregats de proposar-la i dur-la a terme. Aquest sistema tributari ha passat per diferents etapes condicionat a les reformes⁴ que s'han fet, però no es pot dir que sigui el sistema polític la raó principal de la complexitat del sistema fiscal espanyol: de totes les reformes que s'han realitzat al llarg dels anys, només en destaquen **tres xocs polítics essencials**.

Primerament, cal destacar que **el sistema tributari espanyol**, amb els pilars amb què el coneixem avui en dia, **és relativament jove**. El sistema que tenim actualment estableix els seus pilars l'any 1978, a partir de la Llei 50/1977, de mesures urgents en matèria fiscal, coincidint amb l'adveniment de la democràcia i la promulgació de la CE. Aquells anys hi havia una gran demanda per part de la població de que s'establís un sistema d'impostos personals progressius i, en conseqüència, es passa gradualment d'un sistema fiscal amb impostos de producte (el que regia anteriorment) a un sistema conformat per impostos personals⁵. L'impost sobre la renda de les persones físiques, objecte d'estudi en aquest treball, respon a aquestes demandes socials. Malgrat tot, no es van crear conceptes nous des de zero,

³ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (dirs.). (2017). *Manual de derecho tributario: parte especial*. (4a ed.). Barcelona: Atelier. ISBN: 978-84-16652-68-6.

⁴ La **primera reforma** es va dur a terme a partir de la Llei de 27 de març de 1900 (també anomenada Llei Fernández Villaverde pels cognoms del Ministre d'Hisenda que la va proposar) que pretenia aconseguir un equilibri pressupostari i una major racionalització del sistema tributari. **Posteriorment**, a partir de la Llei de 16 de desembre de 1940 (anomenada reforma Larraz perquè va ser portada a terme pel Ministre d'Hisenda José Larraz) i que obeeix a un increment de la despesa pública, derivat de les necessitats de reconstrucció després de la Guerra Civil. La **tercera reforma** important es va realitzar a partir de la Llei de 26 de desembre de 1957, de pressupostos de l'Estat, portada a terme pel Ministre d'Hisenda Navarro Rubio atès que en un context d'apertura internacional es feia necessària una reforma del sistema tributari que permetés augmentar la recaptació per poder fer front a l'augment de la despesa pública i al desenvolupament i creixement econòmic.

La **quarta reforma** va venir de la mà de la Llei 41/1964, d'11 de juny i que, a diferència de les anteriors, no obeeix a raons estrictament recaptatòries, sinó al propòsit d'adequar el sistema tributari als canvis fiscals internacionalment vigents. **Finalment**, es va establir un nou disseny dels tributs a partir de la Llei 50/1977, de mesures urgents en matèria fiscal.

⁵ El sistema d'**imposició real o de producte** (introduït inicialment a Espanya a imitació del sistema francès) es basava en impostos que gravaven separadament les diferents fonts de producció de renda, en funció de la seva naturalesa i amb independència de les altres que obtingués el contribuent. A diferència del sistema anglès d'**imposició personal**, que gravava la totalitat de les rendes que obtenia el contribuent, sense distinció entre uns i altres dels seus components.

sinó que a l'hora de promulgar les diferents lleis es va comparar amb l'estructura vigent a Europa en aquells països més avançats.

En segon lloc, el **sorgiment de l'Estat de les autonomies**, que canvia el model d'organització territorial. El sistema de finançament, dissenyat a partir de 1980, trobava com a principal problema la distribució de les competències. A mesura que les comunitats autònomes (CA) es van desenvolupant, des del govern central se les va dotant de més recursos i a partir de 1996 se'ls atorga capacitat financera i tributària mitjançant una cessió de tributs. La gran descentralització financera a favor de les CA es produeix el 2001 a partir de la Llei orgànica de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA) que transfereix en massa competències normatives i d'execució sobre els impostos estatals. En la mateixa línia, es transfereixen competències normatives a les entitats locals, amb l'aprovació de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les Hisendes Locals, ja que d'acord amb l'article 133.2 CE poden establir⁶ i exigir tributs que els permeti garantir un mínim d'ingressos tributaris. Com a resultat d'aquesta evolució històrica, actualment tenim un sistema fiscal dividit en tres nivells: l'estatal, l'autonòmic i el local.

En tercer lloc, el fenomen de la **globalització**, entesa com la intensificació de les relacions econòmiques internacionals. L'any 1986 Espanya entra a formar part de la Unió Europea, plantejant-se-li nous problemes tributaris als quals haurà de fer front (per exemple, qüestions de doble imposició) així com també noves obligacions (per exemple, adoptar les mesures necessàries per respondre a l'obligació d'harmonització de l'IVA).

2.4. Convivència entre ordenaments jurídics

A l'hora de valorar la complexitat d'un sistema tributari no només entra en joc el sistema tributari de l'estat determinat que sigui objecte d'estudi. Es pot afirmar que al món no hi ha un únic sistema fiscal, sinó que existeixen diferents sistemes fiscals que coexisteixen a la vegada, i, en conseqüència, també hi ha un component subjectiu que afecta a la valoració que de la seva complexitat en fa cada empresa o ciutadà. Les persones i empreses que operen en l'àmbit internacional poden considerar que la complexitat del sistema fiscal d'un país augmenta si canvien les seves normes a unes diferents a les que hi ha als altres països en què operen.

En el cas concret del sistema fiscal espanyol, aquest està marcat per un conjunt de normes tributàries aplicables que no només són d'origen pròpiament estatal, sinó que també estan interrelacionades amb les normes tributàries de la resta d'estats (a partir de Convenis de doble imposició) o pel fet de pertànyer a una organització supranacional (com la Unió Europea), elements que queden fora del seu àmbit d'actuació.

⁶ S'ha d'entendre el concepte *establir* en el sentit de posar-los en vigor, dotar de força i aplicació efectiva als impostos que prèviament han estat creat en les seves línies essencials per una llei estatal o autonòmica, atès que no tenen potestat legislativa per crear tributs, només per aplicar-los.

2.5. Complexitat operativa

Amb aquest terme es fa referència a les dificultats o facilitats que troba el contribuent a l'hora d'acomplir amb les obligacions que li imposa el sistema tributari en el què es mou: subministrament d'informació, pagaments, resposta de requeriments, compliment en termini...

La complexitat operativa ve causada, essencialment, per l'acció del propi legislador i gira en torn a la manera en què es regulen les obligacions tributàries. Es manifesta i té el seu origen en algun dels següents elements⁷:

- La manera en què el contribuent entén la realització de les seves operacions pot diferir de com la llei ho preveu. Un bon exemple d'això és quan el contribuent realitza una compravenda però la llei interpreta que aquella transacció és realment una donació.
- Interpretació de les lleis per l'Administració.
- El llenguatge utilitzat en la redacció de les normes, el qual pot ser difícil d'entendre pels diferents obligats tributaris (llacunes de dret, ambigüitats, utilització de termes jurídics i tècnics massa específics, diferents interpretacions...).
- Inconsistències de la mateixa llei.
- Dificultat de comprensió dels terminis i tràmits que s'ha de seguir per complir amb l'obligació tributaria.
- La modificació continua de la normativa. Al llarg del temps des que s'ha implementat una norma, els contribuents aprenen com interpretar-la. Si la normativa canvia, aquest és un factor de complexitat que apareix pel fet de que els contribuents han de tornar a aprendre a interpretar-la: les obligacions d'informació poden canviar –per exemple, perquè l'administració pot disposar de les dades més fàcilment gràcies a l'ús de les noves tecnologies de la informació–, les exempcions, reduccions o bonificacions que contemplava la normativa prèvia poden desaparèixer, poden sorgir-ne de noves...

Aquests factors no són excloents entre sí, de manera que una major complexitat pot venir per una combinació de tots ells.

3. Conseqüències de la complexitat

Els tributs distorsionen el comportament dels agents econòmics, en empènyer-los a abandonar aquelles activitats que han de tributar més en benefici d'aquelles que el legislador fa que tributin menys. Aquestes alteracions en les decisions dels individus, per raons fiscals i no pel cost o la productivitat, causen una pèrdua de benestar que es materialitza en un excés de càrrega o gravamen (cost d'eficiència).

⁷ ULPH, op. cit.; pàg. 7. Hi ha més factors que els que apareixen en aquest llistat, però que no tenen a veure amb la complexitat. Per exemple, un contribuent amb problemes de liquiditat trobarà més dificultats per complir amb les obligacions de pagament que li imposa l'administració. Hi ha, per tant, un cost inevitable format pels temps i la capacitat econòmica de cada individu que apareix quan s'ha de complir amb les obligacions tributàries, però que són independents de la complexitat del sistema tributari del país.

En aquest context, la complexitat del sistema fiscal és un problema greu al qual s'hauria de fer front ja que pot constituir una font d'ineficiència addicional:

- **Desincentiva empreses i particulars a invertir** atès que no atorga seguretat jurídica. Afegeix incertesa a les transaccions dutes a terme pels particulars.
- **Facilita activitats de planificació fiscal** que pretenen aprofitar-se, per exemple, de llacunes o incongruències del sistema fiscal, que acostumen a ser més presents quant més complexa és la normativa i que són més difícils de controlar. En conseqüència, augmenta el frau fiscal.
- **Augmenta els costos de l'administració**, que són els necessaris per obtenir la recaptació i assegurar el bon funcionament del sistema fiscal. Per exemple, responent les consultes tributàries que són objecte d'aquest treball davant els dubtes que plantegen els contribuents o, per contra, corregint la interpretació dels contribuents en aquells casos que no han plantejat cap consulta prèvia.
- **Augmenta els costos de compliment per part del contribuent**, que són aquells que fan referència al temps que dediquen en el procés de declaració o d'autoliquidació i pagament, el cost d'assessorament fiscal o l'exigència de multes i sancions per errors o incompliment de les obligacions fiscals. A més, els contribuents també tenen costos addicionals com la pèrdua d'oportunitats de negoci, que repercuteixen en la seva productivitat.

4. La complexitat del sistema fiscal espanyol

Una vegada explicat el concepte de sistema fiscal, enumerat un llistat de factors que poden ser origen de la seva complexitat així com les conseqüències que aquesta comporta, és clau en enllaçar tot l'exposat amb la situació particular del sistema fiscal espanyol. En aquest sentit, s'intenta donar resposta a una sèrie de preguntes: **és el sistema fiscal espanyol considerat massa complex per part dels ciutadans? Ha variat la seva complexitat al llarg dels anys?**

Per tal de resoldre-les, ens remetem en primer lloc a diferents publicacions aparegudes en aquests darrers anys en diferents diaris, en què s'exposava l'opinió que es té sobre el tema, i que pretenen ser representatives de la resposta a les qüestions que s'han formulat.

La notícia més antiga data de 8 de novembre de 2006⁸, publicada a *El País*, i d'entrada en el seu títol ja s'afirma que el sistema fiscal espanyol és massa complex, manifestant que «El Banco Mundial denuncia la complejidad del sistema fiscal español». La notícia es basa en un informe elaborat pel Banc Mundial amb la col·laboració de *PricewaterhouseCoopers (PwC)*, en la qual s'expressa:

España cuenta con uno de los sistemas fiscales más complejos para las empresas de los países industrializados, según un informe realizado por el Banco Mundial en colaboración PricewaterhouseCoopers, a través de encuestas realizadas a las principales firmas de cada país. Irlanda, Suiza y los países nórdicos

⁸ EL PAÍS (2006). *El Banco Mundial denuncia la complejidad del sistema fiscal español*. Recuperat de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2006/11/08/economia/1162968987_850215.html

Europeos figuran entre los países con un marco impositivo más simple. En cambio, España está en el furgón de cola con 602 horas al año de media utilizadas por las empresas para cumplir con sus obligaciones (tributación de rentas empresariales, del empleo y del consumo). Las españolas dedican seis veces más tiempo en cumplir con Hacienda que las alemanas y cinco veces más que las francesas.

Per tant, l'any 2006 ja es considerava que Espanya tenia un dels sistemes fiscals més complexos entre els països industrialitzats. Tanmateix, per part dels responsables polítics no es va prendre cap mesura que millorés la situació, i a l'any 2014 encara se'n demanava la seva simplificació. A tall d'exemple, l'edició electrònica del diari *Expansión*, amb data 17 de febrer de 2014⁹, en què es fa referència a l'Informe semestral que elabora cada any *PwC Tax and Legal Services* a partir de l'opinió d'un panell d'experts responsables en fiscalitat d'empreses nacionals i internacionals, catedràtics i responsables d'associacions professionals¹⁰:

Los expertos en materia fiscal creen que el sistema impositivo español es poco justo, inseguro jurídicamente y demasiado complejo y la recaudación impositiva no incentiva la actividad empresarial y económica. La inmensa mayoría cree que el esfuerzo tributario sobre los rendimientos del trabajo es excesivamente alto. La seguridad jurídica y la simplificación son dos de las asignaturas pendientes del sistema impositivo español, según se extrae de las conclusiones del Consenso Fiscal del primer semestre de 2014, que con el título Un punto de partida para la reforma fiscal ha elaborado PwC Tax and Legal Services a partir de la opinión de un panel de expertos. El 78% de los encuestados asegura que la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario es baja o muy baja, mientras que un 88% lo califica de complejo o muy complejo, según la encuesta que hoy ha hecho pública PwC y que evalúa el sistema tributario español como punto de partida para analizar qué aspectos debería abordar la reforma fiscal sobre la que está trabajando el Gobierno.

A més, un dels principals factors de complexitat es considera que radica en la coexistència de diferents nivells tributaris en què es divideix l'Estat espanyol.

El 77% de los expertos encuestados cree que la coexistencia de varios niveles tributarios (estatal, autonómico y municipal) es perjudicial y solo un 2% cree que es ventajosa. Según seis de cada diez consultados, España necesita emplear más tiempo que en el resto de países de nuestro entorno en cumplir con las obligaciones fiscales, para el 74% la normativa tributaria determina la toma de decisiones empresariales y el 68% cree que es muy poco atractiva para el fomento de la actividad empresarial.

Si se'n fa una lectura més detallada, a la notícia també s'esmenta que els experts fiscals consultats consideren que seria necessari reduir la pressió fiscal i incentivar més l'activitat econòmica a partir dels impostos, atès que l'actual estructura desanima els inversors i emprenedors. Amb relació al funcionament de l'Administració en matèria tributària, el nivell d'informació i assistència als contribuents és elevat, però posteriorment les inspeccions tributàries són molt favorables a la posició de l'Administració. Finalment, respecte al frau, els elements per evitar-lo s'estimen poc eficients.

⁹ CASTILLO, M. (2014). *El sistema fiscal español no incentiva la actividad económica ni el pago de impuestos, según los expertos*. Recuperat de: <http://www.expansion.com/2014/02/17/economia/1392638369.html>

¹⁰ Definició de *consenso fiscal*. PwC ESPANYA (2017). *Publicaciones – Legal y Fiscal*. Recuperat de <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/consenso-fiscal.html>

A finals de 2014, el Ple del Congrés dels Diputats va adoptar tres projectes de llei (referits a l'IRPF, l'Impost sobre Societats, IVA i altres tributs) a partir dels quals s'havia de dur a terme una gran reforma fiscal¹¹ (que va entrar en vigor el 2015 i 2016). Se'n van fer diverses propostes, però a finals de novembre de 2015 encara es considerava que hi havia altres aspectes en què també s'hauria d'haver incidit, com ara evitar la complexitat autonòmica:

“El sistema tributario es muy complejo, no solo existe una descoordinación entre las políticas tributarias centrales y autonómicas sino que, a la vez, la abundancia de normas y modificaciones sobre las mismas, afectando en muchas ocasiones a decisiones de inversión tomadas en el pasado, generan inseguridad jurídica, ponen en duda la confianza en futuros incentivos fiscales perjudicando la inversión, hacen muy complicado el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales y originan una alta litigiosidad tributaria”, explicaba la CEOE en su Propuesta para la Reforma Fiscal hace un año. La patronal ha contabilizado más de 100 figuras fiscales autonómicas y locales que, en algunos sectores, suponen un auténtico puzzle.

El Registro de Economistas y Asesores Fiscales (Reaf) incidía ayer mismo en que la fiscalidad autonómica es una de las grandes reformas pendientes y pedía a los legisladores reflexionar “sobre lo que tenemos para no seguir inventando figuras impositivas”¹².

Finalment, a data 2017, encara es segueix considerant que el sistema fiscal espanyol està entre els pitjors dels països desenvolupats. El diari *Expansión* recull una notícia que fa referència a un Índex de regulació fiscal, elaborat per *Tax Foundation*, que mesura la competitivitat dels reglaments tributaris entre països¹³. En referència a l'Estat espanyol:

En concreto, el sistema tributario español mejora cuatro puestos en la clasificación, pero aún es el octavo peor de los 35 países evaluados por el estudio. Es, así, el 28º de esas 35 potencias englobadas en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), esto es, en las más desarrolladas del mundo, donde España recibe una nota de 58,9 puntos sobre 100, por detrás de Israel y por delante de Polonia. Y muy lejos de los 100 puntos clavados de Estonia, cuyo código tributario es, según el informe, el mejor diseñado de toda la OCDE.

Pros y contras. El estudio valora positivamente "la reducción en el Impuesto sobre Sociedades y el cambio en las reglas de depreciación de maquinaria y edificios". Además, aprecia una reducción en los gastos que asumen las empresas españolas para cumplir con las regulaciones tributarias vigentes, al tiempo que se aplauden las rebajas en el IRPF e impuestos al ahorro. Sin embargo, "los trámites fiscales vigentes en España siguen lejos de los escenarios óptimos que planea el informe", aseguran desde el Foro Regulación Inteligente, iniciativa privada e independiente que, dirigida por Diego Sánchez de la Cruz, busca promover el debate sobre la importancia de simplificar y mejorar el entorno normativo para empresas y emprendedores.

En resum, podem concloure que en termes generals al llarg dels anys s'ha considerat per part dels experts i de la població en el seu conjunt que el sistema fiscal espanyol era massa complex. Actualment, a data de 2017, malgrat les reformes que s'han dut a terme, encara se segueix pensant que hi ha molts aspectes a millorar. Ara bé, d'entre tots els factors esmentats

¹¹ EL PAÍS (2014). *Así es la reforma fiscal de Montoro y todas sus novedades*. Recuperat de <http://www.economista.es/espana/noticias/6261793/11/14/Asi-es-la-reforma-fiscal-de-Montoro-y-todas-sus-novedades.html>

¹² ANGED (2015). *El talón de Aquiles del sistema fiscal: Complejidad, costes y seguridad jurídica*. Recuperat de <http://www.anged.es/2015/11/el-talon-de-aquiles-del-sistema-fiscal-complejidad-costes-y-seguridad-juridica/>

¹³ MAZO, Estela; GALERA, César (2017). El sistema fiscal español, entre los peores de los países desarrollados. Recuperat de <http://www.expansion.com/economia/2017/07/19/596dc7b3e2704e0b4b8b45e3.html>

que són origen de complexitat, **quin o quins han estat els factors que generen més complexitat en el cas del sistema fiscal espanyol?**

L'anàlisi de la naturalesa dels factors que provoquen una major complexitat en el sistema fiscal espanyol és duta a terme a l'article *La reforma fiscal 2014 y la opinión de los asesores fiscales*¹⁴. D'acord amb els seus autors, José M.^a Durán-Cabré i Alejandro Esteller-Moré (2015) s'ha de distingir entre els factors que són endògens al legislador (i, per tant, la complexitat seria una característica inherent als sistemes fiscals actuals) i els exògens al mateix (seria l'acció del propi legislador la que augmentés la complexitat del sistema).

A partir de la realització d'una enquesta a finals de 2012 entre professionals de la fiscalitat de tota Espanya van determinar que existia una pràctica unanimitat entre els assessors fiscals sobre l'elevada complexitat del sistema fiscal espanyol (amb respostes dicotòmiques: 1 = sí; 0 = no). A la taula 1 se'n mostren els resultats, on es veu clarament que gairebé el 100% considerava que la causa principal de la complexitat era la modificació continua de la normativa. Els altres dos factors que generaven més complexitat eren la interpretació de la norma i la manera en què aquesta estava redactada.

Taula 1: Origen de la complexitat: factors endògens i factors exògens.

<i>Variable</i>	<i>Observacions</i>	<i>Mitjana</i>
Factors endògens		
Modificació continua de la normativa	272	0,982
Interpretació de les lleis per l'Administració	272	0,684
Deficient redacció de la normativa	272	0,614
Atribució de poder normatiu a les CA	272	0,408
Factors exògens		
Internacionalització de l'economia i mobilitat de les bases	272	0,191
Complexitat creixent dels mercats	272	0,191

Font: *La reforma fiscal 2014 y la opinión de los asesores fiscales*, pàg.43.

Malgrat que en aquestes enquestes no es van englobar tants factors com els que en el present treball s'han enumerat com a possible origen de la complexitat dels sistemes fiscals, són un bon exemple per inclinar la balança a favor dels factors endògens, aquells que hem anomenat *complexitat operativa*. Com mostren les enquestes, el pes dels factors exògens és pràcticament inexistent i, en conseqüència, es pot afirmar que el sistema fiscal espanyol és complex i que la principal causa d'aquesta complexitat és la pròpia acció del legislador.

¹⁴ DURÁN-CABRÉ, José M.^a; ESTELLER-MORÉ, Alejandro (2015). *La reforma fiscal 2014 y la opinión de los asesores fiscales. Cuadernos de Información económica*, núm. 245, pàg. 39-53.

5. Un instrument per mesurar la complexitat del sistema fiscal espanyol

Si afirmem que el sistema fiscal espanyol és complex, és important trobar un mecanisme que ens permeti analitzar aquesta complexitat al llarg del temps amb l'objectiu de poder buscar solucions que disminueixin els afectes adversos que un grau massa elevat de complexitat comporta per al sistema. Existeix un gran ventall d'instruments, entre d'altres:

- **Realitzar enquestes**, com l'exemple precedent que s'ha exposat: aquest sistema té les seves pròpies limitacions atès que, d'una banda, depèn d'un component subjectiu, la visió de l'enquestat, i d'altra banda, no permet analitzar la complexitat al llarg del temps des del moment present.
- **Comptar el nombre de béns que són gravats per cada tribut:** aquest mecanisme pot conduir a conclusions errònies. Si imaginem un país en què es grava el número de cases i empreses que hi ha, i d'ambdós hi ha en una gran quantitat, podríem considerar que el sistema fiscal d'aquell país és molt complex.
- **Comptar el número de pàgines de la legislació:** el problema que pot sorgir és que de vegades més llarg pot voler dir més complex però d'altres vol dir que és més aclaridor¹⁵.

Davant la multitud d'opcions a l'abast, a l'hora de decantar-se per un mètode en concret, més enllà de ponderar els pros i contres intrínsecs de cadascun, s'ha considerat necessari preguntar-se amb quina finalitat s'utilitzarà aquest instrument¹⁶. Per exemple, podria utilitzar-se per comparar la complexitat al llarg del temps o entre països¹⁷.

En el present treball s'intenta, en concret, analitzar la complexitat del sistema fiscal espanyol, que, com s'ha exposat prèviament, la majoria de la població considera que és massa complex. I d'entre els factors que en generen major complexitat, tal i com deixa palès l'enquesta realitzada a finals del 2012¹⁸, els assessors fiscals (un col·lectiu amb un paper rellevant en la matèria, ja que el sistema fiscal espanyol funciona principalment a través del mecanisme de l'autoliquidació i són aquests els que ajuden al contribuent en el compliment de la normativa fiscal) es decanten per la hiperactivitat legislativa com la principal causa. A més, tal i com s'ha exposat, al llarg dels anys el sistema fiscal espanyol no ha disminuït la seva complexitat, malgrat les reformes que s'han dut a terme.

Per tant, partint de que el sistema tributari espanyol és complex atès, principalment, al fet que la normativa canvia constantment, l'instrument que s'ha considerat adequat és el de les consultes tributàries que poden formular els obligats tributaris a la DGT. Mitjançant la base de dades que posa a disposició la DGT de manera online, s'analitzen les consultes tributàries

¹⁵ SLEMROD, Joel. (2005). The Etiology of Tax Complexity: Evidence from U.S. State Income Tax Systems. *Public Finance review*, vol. 33, núm. 3, pàg. 283.

¹⁶ ULPH, op. cit., pàg. 10-12.

¹⁷ Ja existeix, amb aquesta finalitat, un indicador desenvolupat per PwC anomenat Paying Taxes, que compara els sistemes de taxes de 190 economies cada any.

¹⁸ Veure apartat 4, capítol II.

amb relació a l'IRPF i l'IS. L'anàlisi del número de consultes tributàries al llarg del temps ens permetrà determinar si la complexitat del sistema espanyol és originada per:

- Un **element conjuntural**, és a dir, al propi canvi de la normativa, la qual cosa succeiria si a partir de que els contribuents estan informats a partir de les consultes tributàries, ja no es generessin més consultes més endavant sobre la mateixa normativa.
- Un **element estructural**, és a dir, al canvi tant constant de la normativa que du a terme el legislador any rere any, sense gaire marge en el temps; fet que comporta que la normativa no sigui estable al llarg del temps ni tampoc predictable.

III. LES CONSULTES TRIBUTÀRIES

1. Concepte

Tot i l'explicació més detallada que es realitza posteriorment, cal fer referència a que les consultes tributàries són un mecanisme a disposició dels ciutadans a partir del qual qualsevol persona o entitat pot dirigir-se a l'Administració tributària per conèixer el seu criteri respecte de l'aplicació de certs punts normatius que puguin generar dubtes i, en general, respecte del règim tributari aplicable a determinades operacions i situacions.

Hi ha diverses vies que permeten al ciutadà comunicar-se amb l'Administració tributària:

- **Per telèfon:** és un canal més ràpid però menys fiable, depèn del coneixement que té la persona que respon la trucada
- **A partir d'un professional expert:** el ciutadà pot recórrer a un professional expert perquè l'assessori i digui a terme els tràmits amb l'Administració tributària, sent però un canal més lent i costós.
- **Formular una consulta tributària:** si bé és un canal més lent, és més fiable. Els efectes que atorga la legislació a les consultes tributàries suposa un clar valor afegit a les mateixes: *a)* l'Agència tributària garanteix que la seva resposta és l'única interpretació possible de la norma tributària, la qual cosa atorga seguretat jurídica al contribuent; *b)* des de 1963, la contesta a la consulta pot donar lloc a l'exoneració de responsabilitat del consultant davant eventuais infraccions tributàries i, *c)* actualment, pel caràcter vinculant de les consultes tributàries vers l'Administració com a regla general.

La Llei 58/2003, de 17 de desembre, l'actual Llei general tributària (LGT 2003) el que regula són les consultes tributàries presentades pels obligats tributaris a les quals atorga caràcter vinculant si en compleixen els requisits previstos en la normativa, i, per tant, a *sensu contrari*, totes aquelles que no els compleixin es classifiquen com a generals, és a dir, que no obliguen a l'Administració tributària.

2. Evolució històrica

2.1. Antecedents més llunyans¹⁹

L'origen històric de les consultes tributàries és difícil de determinar, si bé es pot afirmar que les primeres institucions similars a aquest mecanisme es remunten al Dret romà. En l'època de l'emperador August es van introduir els *responsa principum*²⁰, que eren aquells dictàmens i opinions emesos pels juristes als quals l'emperador havia atorgat el privilegi de l'*ius publice respondendi ex auctoritate principis*, és a dir, el dret de respondre de forma pública amb el suport de l'autoritat del Príncep. A l'Edat Mitjana va perdurar aquesta institució en heretar-se

¹⁹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. (2005). *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. Documento de Trabajo n.º 28/05*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

²⁰ FERNÁNDEZ DE BUJÁN, Antonio. (2017). La legislación de Augusto. *Gestión*, vol. 35, nº Esp. 87-104.

el sistema fiscal romà, convertint-se en un instrument que feia servir la població per formular qüestions, peticions, queixes o reclamacions.

Posteriorment, la institució desapareix pràcticament fins al segle XIX, en què es va aprovar alguna norma aïllada sobre el tema. Al segle XX neix la consulta tributària tal i com la coneixem actualment, com un mecanisme d'assistència als obligats tributaris en la seva relació amb l'Administració tributària. Es van dictar, cada vegada de manera més generalitzada, algunes disposicions en el sí d'alguns tributs²¹, però, per tant, la consulta sempre es regulava en relació a tributs concrets.

Amb l'aprovació de la Llei 230/1963, de 28 de desembre (LGT 1963) es posa fi a la dispersió normativa i s'introdueix el mecanisme de les consultes tributàries a l'Administració tributària amb caràcter general, per a tots els tributs, tal i com el coneixem actualment. Ara bé, la redacció original del precepte 107 (que les regulava) es va veure afectada per totes les reformes que es van realitzar posteriorment a la LGT i en van modificar el seu règim jurídic. Actualment estan regulades als articles 88 i 89 LGT 2003.

2.2. L'article 107 LGT 1963

La LGT 1963, tot i les reformes que va patir, sempre va dedicar l'article 107 a la regulació de les consultes tributàries, si bé la redacció original d'aquest article es va veure afectada per una sèrie de modificacions que en van alterar el seu règim jurídic.

La primera reforma té lloc el 1975, a través del Decret-Llei 13/1975, de 17 de novembre. Les següents revisions es realitzen paral·lelament a les modificacions de la LGT, mitjançant la Llei 10/1985, de 26 d'abril, i la Llei 25/1995, de 20 de juliol, que, al seu torn, va patir revisions a través de la successiva introducció de nous supòsits de consultes amb contestació vinculant, desenvolupat reglamentàriament pel RD 404/1997, de 21 de març, que s'estableix el règim aplicable a les consultes que la seva contestació ha de tenir caràcter vinculant per a l'Administració. Posteriors modificacions van venir de la mà de la Llei 50/1998, de 30 de desembre, i de la Llei 55/1999, de 29 de desembre, ambdues referides a les Mesures Fiscals, Administratives i de l'Ordre Social. Finalment, l'any 2000 es van produir dues modificacions, a partir del Real Decret-Llei 3/2000, de 23 de juny i de la Llei 6/2000, que incorporaven nous supòsits de consultes amb contesta vinculant per a l'Administració²².

²¹ Els antecedents més antics que trobem són les previsions de la Llei del Timbre (de 26 de març de 1990), la Reial ordre sobre l'arbitri de plusvàlues (de 19 d'octubre de 1921) i, de forma particular, la Llei de reforma tributària (de 26 de juliol de 1922), que regula un dret de consulta en relació a la Contribució d'Utilitats. Tot i que hi va haver alguna excepció als anys 50 i 60, les consultes no tenien efectes vinculats, per la qual cosa eren un mecanisme poc atractiu pels ciutadans, que gairebé no l'utilitzaven.

²² VILLAVARDE GÓMEZ, M.^a Begoña. (2002). *Las consultas a la Administración Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

Els canvis produïts respecte de l'article 107 eren bàsicament amb relació als efectes de les contestes a consultes tributàries (cada cop s'afegien més supòsits de consultes vinculants) i als subjectes passius (que s'anaven ampliant a més persones i entitats)²³.

2.3. Els articles 88 i 89 LGT 2003

El 2003 es produeix una reforma de la LGT 1963, a partir de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, que entrava en vigor l'1 de juliol de 2004. Amb la nova llei, les consultes tributàries escrites són objecte de nova regulació, i passen d'estar previstes a l'article 107 LGT a quedar englobades en dos articles, el 88 i el 89. La disposició transitòria segona de la LGT, referent a «les consultes tributàries escrites i informació sobre el valor de béns immobles» estableix que:

El que disposen els articles 88 i 89 d'aquesta Llei s'aplica a les consultes tributàries escrites que es presentin a partir de l'1 de juliol de 2004. Les consultes presentades abans d'aquesta data es regeixen pel que disposen l'article 107 de la Llei 230/1963, de 28 de desembre, general tributària, i l'article 8 de la Llei 1/1998, de 26 de febrer, de drets i garanties dels contribuents.

Des de l'aprovació de la LGT 2003, els articles 88 i 89 no s'han modificat mai. A més, són desenvolupats pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comuns dels procediments d'aplicació dels tributs.

A partir d'aquests dos articles es regula amb molt més detall el mecanisme de les consultes tributàries i se'ls hi dona un paper més important dins de l'àmbit d'aplicació dels tributs²⁴. Aquest mecanisme s'emmarca dins del deure d'assistència i d'informació que té l'Administració vers els obligats tributaris, que s'articula com una funció pròpia de l'Administració (art. 85 LGT) i com un dret dels obligats tributaris (art. 34.1 LGT).

3. El règim jurídic de les consultes tributàries²⁵

L'anàlisi de les consultes tributàries a la DGT, objecte d'estudi en el present treball, es realitza a partir de la base de dades de consultes tributàries que posa a disposició l'Administració i que permet consultar al domini web²⁶ les consultes tributàries (vinculants i no vinculants) resoltes per la DGT des de l'any 1997 fins l'actualitat.

²³ Veure l'annex I per a més detall.

²⁴ D'acord amb la definició que conté la LGT, l'aplicació dels tributs engloba totes les activitats administratives dirigides a la seva gestió, inspecció i recaptació, així com les actuacions dels obligats tributaris en l'exercici dels seus drets o en el compliment de les seves obligacions (art. 83 LGT). Amb l'aprovació de la nova LGT es van establir un conjunt de drets, deures i garanties procedimentals que han de regir la correcta aplicació dels tributs, com a conseqüència de l'actual sistema d'aplicació dels tributs en què l'obligat tributari ha de complir un elevat nombre d'obligacions tant pecuniàries com de caràcter formal

²⁵ Apartat basat en: ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. (2001). *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado. Documento de Trabajo n.º 21/01*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales; ADAME MARTÍNEZ, *Naturaleza jurídica y efectos...*

²⁶ Per consultar la base de dades de Consultes resoltes per la DGT cal accedir al següent enllaç: <http://petete.minhafp.gob.es/consultas/>

En conseqüència, és convenient explicar en aquest treball la regulació de les consultes tributàries tal i com es preveia a l'article 107 LGT 1963 i tal i com es preveu actualment als articles 88 i 89 LGT 2003. Són aspectes que poden tenir-se en compte a l'hora de valorar els increments i disminucions en el nombre de consultes, més enllà de que hi hagi canvis en la normativa concreta de que es tracti. En aquest sentit, es diferenciarà, quan sigui necessari per a una millor comprensió, entre la regulació de la LGT 1963 i la LGT 2003.

3.1. Objecte

Les consultes tributàries poden tractar sobre el règim, classificació i qualificació tributària que en cada cas concret correspongui.

3.2. Legitimació activa

En la redacció original de la LGT 1963, l'art. 107 estableixia que només podien formular consultes els subjectes passius en sentit estricte. Això comportava que només poguessin realitzar consultes tributàries el contribuent i el substituït, que són els únics subjectes passius d'acord amb l'article 30 de dita llei. Posteriorment, amb la reforma d'aquest article feta per la Llei 10/1985, de 26 d'abril, es van ampliar els subjectes legitimats per formular consultes a «els subjectes passius i la resta d'obligats tributaris».

Amb la LGT 2003 s'ha regulat aquesta qüestió de manera més àmplia. D'una banda, s'estableix amb caràcter general que qualsevol obligat tributari pot plantejar una consulta tributària (art. 88.1 LGT). D'altra banda, també es preveu que puguin plantejar consultes altres subjectes que no són estrictament obligats tributaris i també certes entitats, tot i que no representin els interessos dels seus membres (que, per tant, tampoc són obligats tributaris) com per exemple els col·legis professionals, cambres oficials, les organitzacions patronals o sindicats (art. 88.3 LGT).

3.3. Òrgan competent per contestar

L'article 107.6 LGT 1963 disposava que la competència per respondre corresponia als Centres directius del Ministeri d'Economia i Hisenda que tinguessin atribuïda la iniciativa del procediment per a l'elaboració de disposicions en l'ordre tributari general o en el dels diversos tributs, la seva proposta o interpretació. Durant els anys que va estar vigent aquesta llei l'òrgan competent per a respondre les consultes tributàries en l'àmbit dels tributs estatals era la DGT²⁷.

Amb la Llei 58/2003 no s'introdueix cap novetat respecte al que ja estableixia la regulació anterior. Se segueix preveient, d'acord amb l'article 88.5 LGT, que la competència per

²⁷ L'article 6.U. b) del Reial Decret 222/1987, de 20 de febrer, relatiu a l'estructura orgànica del Ministeri d'Economia i Hisenda (actualment derogat) disposava que corresponia a la Direcció General de Tributs, entre altres funcions, l'elaboració, proposta o interpretació de la normativa legal i reglamentària del règim tributari general i de les figures tributàries no atribuïdes expressament a altres Centres Directius de la Secretaria d'Estat d'Hisenda. Ara bé, la competència de la DGT es trobava delegada en els Subdirectors Generals per Resolució de 27 de febrer de 1987. Aquest Reial decret es deroga pel Reial Decret 1884/1996, de 2 d'agost, pel qual s'estableix l'estructura orgànica bàsica del Ministeri d'Economia i Hisenda.

contestar a les consultes correspon als òrgans de l'Administració tributària que tinguin atribuïda la iniciativa per a l'elaboració de disposicions a l'ordre tributari, la seva proposta o interpretació. Es tracta d'una norma que està pensada per encaixar en un sistema en què totes les normes fossin dictades per l'Estat, la qual cosa no succeeix a Espanya en què juntament amb l'Estat també tenen potestat reglamentària les comunitats autònomes i les entitats locals²⁸. Pel que fa a les consultes sobre tributs estatals, la competència és de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda²⁹.

3.4. Forma i mitjans de presentació

Originàriament, a l'art. 107 LGT 2003, s'establia simplement que les consultes havien d'estar apropiadament documentades. Es van anar afegint més requisits al llarg de les modificacions que va patir aquest precepte, tres d'ells essencials:

- Que les consultes necessàriament s'havien de formular per escrit.
- Que estiguessin apropiadament documentades, afegint en aquest sentit que l'escrit havia d'expressar amb claredat i l'extensió necessària: antecedents, circumstàncies del cas, dubtes...
- Que no es tractés d'una hipòtesi abstracta i que no fossin anònimes.

Amb la LGT 2003, tal i com establia la regulació anterior, les consultes tributàries s'han de formular per escrit (art. 88.2 LGT i art. 66.1 RGIT), correctament documentades i amb una clara indicació dels antecedents i circumstàncies del cas. Han d'expressar, com a mínim, els elements indicats a l'art. 66 RGIT³⁰.

S'introdueixen novetats amb relació als requisits exigits per a la seva presentació. Es poden presentar a partir de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics sempre i quan la identificació de les persones o entitats que presentin la consulta quedi garantida a partir d'una firma electrònica reconeguda per l'Administració (art. 66.5 RGIT). Si s'opta per presentar la consulta mitjançant fax, s'haurà de presentar la documentació original corresponent en el termini màxim de 10 dies (art. 66.6 RGIT).

3.5. Termini de presentació

L'art. 107.3 LGT 1963, en la seva versió originària, establia que el subjecte passiu que:

²⁸ A la LGT no s'especifica res en relació a la competència per resoldre consultes sobre impostos cedits a les CA o sobre tributs propis dels ens locals, sent aquesta una qüestió controvertida en què no hi entrarem, atès que tant l'IRPF com l'IS són tributs d'àmbit estatal.

²⁹ D'acord amb l'article 4 del Reial Decret 1552/2004, de 25 de juny, pel qual es desenvolupa l'estructura orgànica bàsica del Ministeri d'Economia i Hisenda, la Direcció General de Tributs és l'òrgan que exerceix la competència relativa a la proposta, elaboració i interpretació de la normativa del règim tributari general i de les figures tributàries no atribuïdes expressament a d'altres òrgans directius de la Secretaris d'Hisenda i Pressupostos.

³⁰ Nom i cognoms o raó social o denominació completa, NIF de l'obligat tributari i, en el seu cas, del representant; manifestació expressa de si en el moment de presentar l'escrit s'està tramitant o no un procediment, recurs o reclamació economicoadministrativa relacionada amb el règim, classificació o qualificació tributària que li correspongui plantejat en la consulta, excepte que la consulta hagi estat formulada per les entitats legitimades a que fa referència l'art. 88.3 LGT; objecte de la consulta; antecedents i circumstàncies del cas; lloc, data i firma o acreditació de l'autenticitat de la seva voluntat expressada per qualsevol mitjà vàlid en dret.

després d'haver formulat la seva consulta hagués complert les obligacions tributàries d'acord amb la contestació de l'òrgan competent, no incorrerà en responsabilitat sempre que la consulta reuneixi els següents requisits: a) que compregui tots els antecedents i circumstàncies necessàries per a la formació del judici de l'Administració; b) que aquells no s'haguessin alterat posteriorment, i c) que s'hagués formulat la consulta abans de produir-se el fet imposable o dins del termini per a la seva declaració.

I així es va mantenir en les posteriors modificacions. Ara bé, no estava expressament prohibit en la redacció de la LGT anterior a la reforma que els ciutadans formulessin consultes tributàries després d'haver-se produït el fet imposable o amb posterioritat a la presentació de la corresponent declaració o liquidació.

Amb la LGT 2003, s'introdueix una novetat important respecte al termini de presentació: les consultes tributàries han de ser formulades abans de la finalització del termini establert per a l'exercici dels drets, la presentació de declaracions o autoliquidacions o el compliment de les obligacions tributàries (art. 88.2 LGT).

L'administració tributària arxivarà les consultes que no reuneixin els requisits de forma i presentació, així com de contingut i termini, amb notificació a l'interessat (Art. 88.4). Per tant, l'Administració ha de requerir al consultant i només si després d'aquest requeriment no compleix els requisits establerts per a la correcta formulació de la consulta, llavors podrà arxivar-la.

3.6. Termini de contestació a les consultes tributàries

L'art. 107 introduït amb la LGT 1963 no feia referència als terminis. Posteriorment, va patir una sèrie de modificacions en què es va establir un termini màxim de contestació per a les consultes vinculants de 6 mesos, termini que la majoria de la doctrina³¹ entenia també aplicable a les consultes no vinculants.

Amb la LGT 2003 se segueix en la mateixa línia que la normativa anterior. L'Administració disposa d'un termini màxim de 6 mesos per a resoldre la consulta tributària, que comença a computar a partir de la presentació de la consulta, però només respecte a aquelles consultes que compleixen els requisits als que fa referència. A més, realment és com si aquest termini no existís atès que la falta de resposta en aquest termini no implica l'acceptació per part de l'Administració dels criteris expressats a l'escrit de consulta (art. 88.6 LGT).

3.7. Efectes de les consultes tributàries

La regulació dels efectes de les contestes a consultes tributàries és una matèria que s'ha anat modificant cada cop que s'ha produït una reforma de la LGT. Aquests efectes, en part, són els que ens poden explicar el nombre de consultes tributàries que hi ha hagut durant els anys, i que s'han de tenir en compte a l'hora d'analitzar el nombre de consultes en l'àmbit de l'IRPF i IS. Formular consultes tributàries atorga seguretat jurídica al qui les formula, i com el sistema fiscal espanyol és complex i s'ha afirmat que la causa principal és la hiperactivitat

³¹ VILLAYERDE GÓMEZ, M.^a Begoña. (2002). *Las consultas a la Administración Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

legislativa, pot ser que per al contribuent hagin estat un recurs per trobar seguretat jurídica en un context que és molt dinàmic.

Efectes per a l'Administració. En la redacció original de la LGT 1963 la contesta a les consultes tributàries tenia un caràcter merament informatiu i no d'acte administratiu, no tenint, per tant, eficàcia vinculant, excepte que una llei establís el contrari; si bé el subjecte passiu que s'acollís als criteris que l'Administració havia recollit en la contesta a la seva consulta quedava lliure de responsabilitat.

L'any 1975, amb el Decret Llei 13/1975, hi va haver una primera modificació de l'art. 107 en què es va establir com a regla general el caràcter vinculant de les contestes i es va prohibir expressament la possibilitat d'interposar recurs contra elles. A la posterior reforma, el 1985, coincidint amb la primera gran reforma de la LGT a partir de la Llei 10/1985, l'art. 107 va tornar a restablir el caràcter merament informatiu de les contestes i únicament es preveien dos casos en què la contesta seria vinculant.

El 1995, quan es va reformar parcialment la LGT mitjançant la Llei 25/1995, es va donar una nova redacció a l'art. 107 ampliant els supòsits en què la contestació tindria efectes vinculants per a l'Administració, però la regla general seguia sent que la majoria de les contestes tenia caràcter informatiu, la qual cosa significava que els òrgans de l'Administració podien dur a terme les seves actuacions seguint un criteri diferent al que establís la contesta a la consulta tributària, sense necessitat de motivar el perquè d'aquest canvi de criteri. Els únics supòsits en què les consultes tenien efectes vinculants s'agrupaven en torn a dos casos: *a)* consultes vinculants per raó de la matèria: l'apartat 4 de l'article 107 establí un llistat de sis supòsits de consultes amb efectes vinculants per raó de la matèria, i *b)* consultes vinculats per raó del consultant i de la matèria.

No és fins a la promulgació de la nova LGT que es va dur a terme l'any 2003, com a conseqüència de la necessitat d'adaptar la normativa tributària al context del sistema tributari en aquell moment i a una gran voluntat codificadora, que es recull com a regla general el caràcter vinculant de totes les contestacions a consultes tributàries. Aquesta és, per tant, la principal novetat introduïda en matèria de consultes. Així, amb la LGT 2003, la contesta a les consultes tributàries escrites té efectes vinculants per als òrgans i entitats de l'Administració tributària³² encarregats de l'aplicació dels tributs en la seva relació amb el consultant. Aquests efectes vinculants s'estenen a la relació de l'Administració tributària amb la resta d'obligats tributaris, però sempre que existeixi identitat entre els fets i circumstàncies d'aquest obligat tributari i els que s'inclouen a la corresponent contesta (art. 89.1 LGT). Que tingui efectes vinculants comporta que l'Administració no pot apartar-se d'allò que hagi manifestat en la

³²És un tema discutit a per la doctrina i la jurisprudència si els efectes de les consultes vinculen també a altres administracions diferents de la que contesta i si vinculen també als Tribunals de justícia. Per a més informació: PÉREZ ROYO, Fernando. (2017). *Derecho financiero y tributario: parte general. (27a ed.)*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Civitas, pàg. 221-222.

contestació vinculant, i hauria d'entendre's que tampoc s'hi podria apartar respecte del mateix supòsit de fet en un futur.

Ara bé, el caràcter vinculant de les contestes es mantindrà mentre no es produeixi alguna de les circumstàncies que permet a l'Administració **canviar de criteri** i que es recullen a l'art. 89.1 LGT segon paràgraf:

- Que no es modifiqui la legislació³³ aplicable al cas vigent en el moment de la contestació.
- Que no aparegui jurisprudència³⁴ aplicable al cas que es pronunciï de manera diferent (en el sentit de que sigui més perjudicial per al consultant) a com es va pronunciar l'Administració en la contestació.
- Que no s'alterin les circumstàncies, antecedents i la resta de dades recollides en l'escrit de consulta que hagin estat tingudes en compte per l'Administració per a respondre la pregunta.

Finalment, també hi ha un **requisit temporal**: els efectes vinculants es despleguen sempre i quan la consulta s'hagués formulat dins del termini que preveu la normativa.

Efectes per a l'obligat tributari. Fins a la promulgació de la LGT 2003, la majoria de les contestacions a consultes eren no vinculants i l'únic efecte que produïen per al consultant era l'exempció de responsabilitats per infraccions si es complien tres pressupòsits:

- Que el consultant complís les seves obligacions tributàries d'acord amb el criteri recollit en la contestació.
- La consulta s'hagués presentat abans de produir-se el fet imposable o dins del termini per a la seva declaració.
- Que existís identitat entre el fet produït i el supòsit de fet que l'Administració ha tingut en compte a l'hora d'emetre la seva resposta.

En el cas que fos un obligat tributari diferent del consultant en identitat de fets el que seguís el criteri manifestat per l'administració en la contestació a la consulta formulada per un contribuent, la normativa va arribar també a establir que el que adequés la seva actuació al criteri recollit en una consulta amb el seu mateix supòsit de fet, tampoc incorria en responsabilitat per infraccions, atès que havia actuat diligentment.

Per contra, tot i que no es tractés de consultes vinculants, la contestació tampoc vinculària al consultat, atès que el ciutadà té el dret de preguntar a l'Administració els dubtes que se li plantegin, utilitzant si així ho desitja el mecanisme de les consultes tributàries. I en el cas de que decidís apartar-se del criteri exposat en la contestació, simplement estaria renunciant a la

³³ Per "legislació" s'ha d'incloure la llei però també totes les normes de rang inferior que s'hagin tingut en compte per a la contestació de la consulta.

³⁴ D'entrada s'ha d'entendre que es fa referència a la jurisprudència en sentit estricte, com la que emana del Tribunal Suprem i del Tribunal Constitucional (pel que fa al TS, d'acord amb l'art. 1.6 CC i pel que fa al TC d'acord amb l'art. 40.2 LOTC), si bé és qüestió discutida per la doctrina si també podria canviar de parer l'Administració quan hi hagués un criteri ampli compartit pels TSJ en sentit diferent.

seguretat jurídica que obtindria si ajustés el seu criteri al de l'Administració i, a més, perdria l'exoneració de la possible responsabilitat per infraccions que se'n poguessin derivar.

Amb la LGT 2003, la consulta tributària desplega dos efectes principals respecte al consultant. D'una banda, la resposta de l'Administració a les consultes tributàries escrites no té efectes vinculants per a l'obligat tributari, sinó que en aquest cas els efectes són exclusivament informatius. En conseqüència, el consultant podrà o no seguir en la seva actuació el criteri recollit en la contestació. Aquest efecte és el que ja és recollia en la regulació anterior. Si l'obligat tributari actua en conseqüència, és a dir, ajustant-se als criteris que li ha manifestat l'Administració en la seva resposta, no podrà aleshores considerar-se que hi ha responsabilitat per infracció tributària (art. 179.2.d) LGT). D'altra banda, aquest caràcter informatiu que tenen les consultes tributàries vers l'obligat tributari comporta que no es pugui interposar recurs contra la resposta donada per l'Administració. En el cas que l'obligat tributari no estigués conforme amb la resposta, haurà d'interposar recurs, en el seu cas, contra l'acte administratiu dictat en aplicació dels criteris continguts en la corresponent consulta (art. 89.4 LGT).

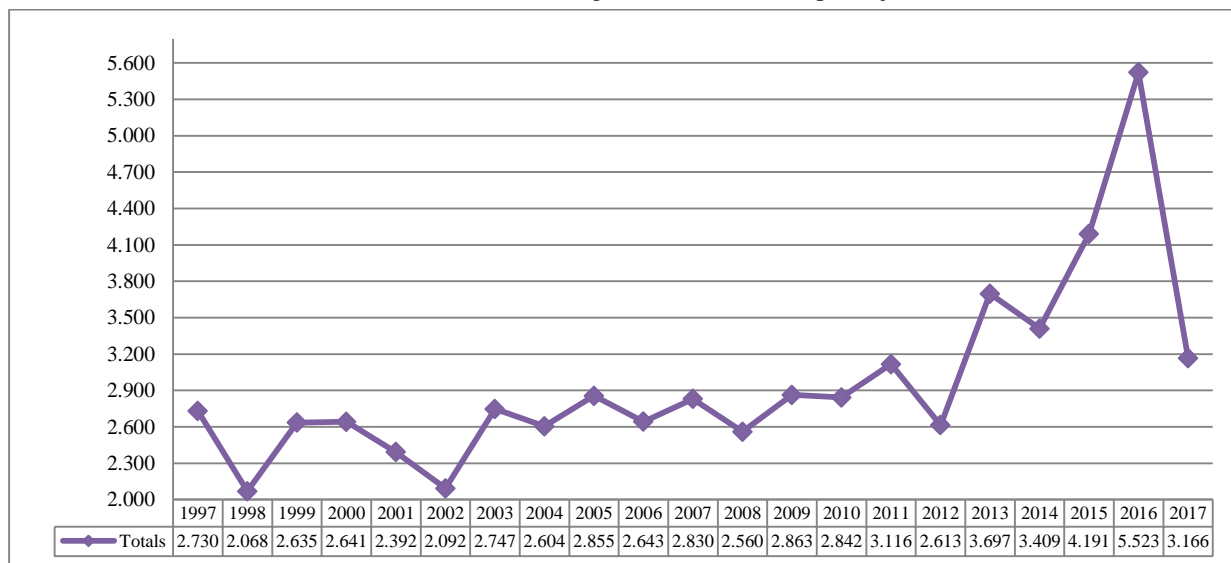
4. Anàlisi visual del total de consultes tributàries des de 1997 fins a l'actualitat

Malgrat que el mecanisme de les consultes tributàries s'implanta amb la LGT 1963 i des d'aquest any ja es podien formular consultes a l'Administració tributària, en el present treball l'estudi de les consultes tributàries es realitza a partir de la base de dades de consultes (vinculants i generals) resoltes per la DGT que posa a disposició l'Administració en el domini web, i que abasten un període que comprèn de l'any 1997 a l'actualitat (any 2017³⁵).

A partir de la informació que proporciona la base de dades, s'ha pogut establir l'evolució que ha patit el nombre de consultes plantejades al llarg d'aquest període, que es mostra de manera visual en el gràfic que s'acompanya, a partir del qual es pot observar que el nombre de consultes total (sumades les consultes generals i les vinculants) es va anar mantenint constant des dels anys 1997 a 2012, amb petits descensos i augments. Així, el 1997 les consultes arribaven gairebé a l'import de 3.000, mentre que el 2012 s'havien situat en 2.613. Per tant, durant aquests anys es va oscil·lar entre les 2.000 i 3.000 consultes, sent el 1998 l'any que es registren menys consultes (2.068). A partir del 2013 es registra un augment de les consultes, arribant a la seva xifra màxima el 2016 (amb un total de 5.523). El 2017 la xifra torna a baixar i, malgrat que no es disposen les dades de desembre de 2017, sembla que la xifra total se situarà al voltant de les 3.000 i escaig consultes.

³⁵ En data d'elaboració del treball, les consultes disponibles abastaven el període comprès entre l'1 de gener de 1997 i el 30 de novembre de 2017.

Gràfic 1: Evolució del nombre de consultes generals i vinculants plantejades a la DGT (1997-2017).



Font: elaboració pròpia a partir de la base de dades DGT.

Visualment, el gràfic 1 també ens permet relacionar les consultes tributàries amb el cicle econòmic en què es troba l'Estat espanyol en cada moment: la complexitat genera incertesa i la gent no la percep igual si és època de crisi que si estem en època d'expansió. És important enquadrar les consultes tributàries dins del context de crisi o expansió que ha viscut l'Estat espanyol des de 1997 fins a 2017 per analitzar si en temps de crisi augmenta més el nombre de consultes atès que el fet de formular consultes tributàries a l'Administració atorga seguretat jurídica a l'obligat tributari que la planteja (sobretot les vinculants).

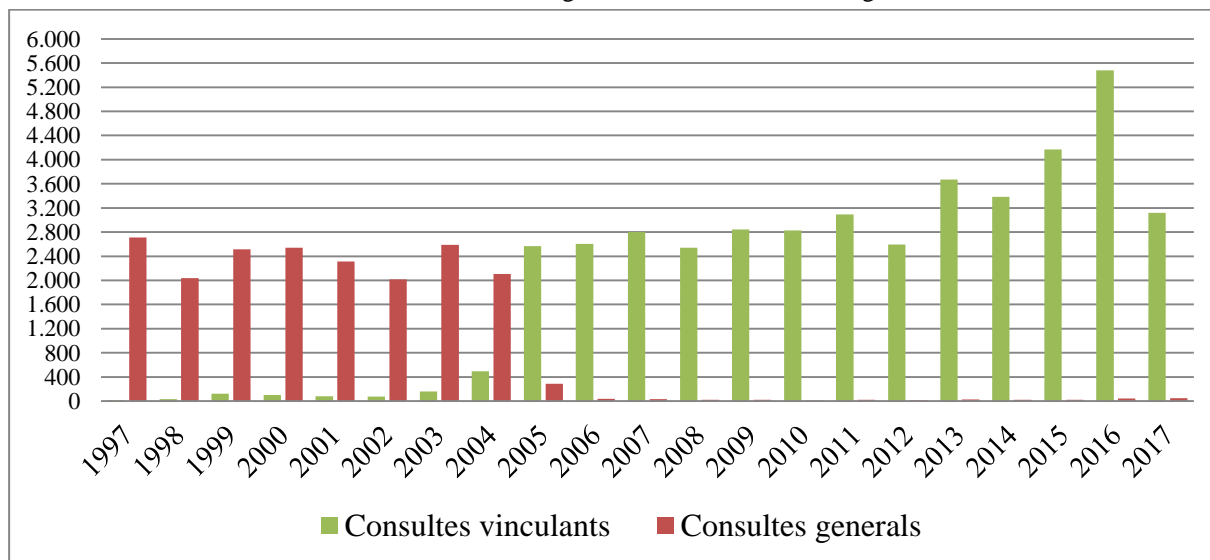
D'acord amb els informes publicats pel Banc d'Espanya, es poden distingir diferents etapes³⁶: des de 1997-2007 (període d'expansió econòmica), de 2008-2011 (l'inici de la crisi), de 2012 a 2013 (l'enduriment de la crisi) i a partir de 2014 fins a l'actualitat (la normalització economicofinancera i l'inici d'una etapa d'expansió). Si comparem aquests períodes amb el nombre de consultes plantejades podem observar que els cicles econòmics no condicionen els augments o disminucions en el nombre de consultes. Partint de la hipòtesi de que les consultes tributàries haurien d'augmentar en èpoques de crisi, atès que atorguen seguretat jurídica a les operacions i en èpoques de crisi la gent tendeix a ser més conservadora i arriscar menys, els anys compresos entre 2008 i 2014 haurien de mostrar un nombre de consultes tributàries més elevat que la resta d'anys. Tanmateix, això no passa, i paradoxalment és el 2016 quan hi ha un major nombre de consultes respecte al total del període, any que coincideix amb un període d'expansió.

Si **diferenciem entre consultes generals i consultes vinculants**, s'observa visualment com les primeres disminueixen i les segones augmenten en funció del canvi dut a terme per la normativa en relació amb els efectes de les consultes tributàries. El 1963, quan s'introdueixen

³⁶Banco de España. (2018). *Informes de coyuntura*. Recuperat de: https://www.bde.es/f/webbde/Secciones/Publicaciones/OtrasPublicaciones/Fich/InformeCrisis_Intr.pdf

les consultes, els efectes eren merament informatius i en pocs casos les consultes produïen efectes vinculants, amb la qual cosa s'observa perfectament al gràfic com els primers anys la majoria de consultes són generals. A partir de l'1 de juliol de 2004 entra en vigor la LGT 2003, data a partir de la qual es comencen a regir les consultes tributàries pels articles 88 i 89 LGT i, d'acord amb aquests preceptes, la regla general és que la contesta a les consultes tributàries tingui efectes vinculants. En el gràfic s'observa com a partir d'aquest any comencen a augmentar el nombre de consultes generals i, el 2005, ja són la majoria consultes vinculants.

Gràfic 2: Evolució del nombre de consultes generals i vinculants des de gener 1997 a novembre 2017



Font: elaboració pròpia a partir de la base de dades DGT.

Malgrat que el nombre de consultes totals s'ha incrementant en aquests darrers anys, el fet que fins al 2012 el nombre total de consultes s'hagi mantingut més o menys constant en xifres tant el període anterior a l'aprovació de la LGT 2003 com el període posterior en què les consultes passen a tenir, com a regla general, efectes vinculants, sembla indicar què **l'augment sobtat en els darrers anys en el nombre de consultes no està relacionat amb els efectes vinculants o no vinculants** que ha atorgat la normativa a les consultes durant cada període. Així ens ho mostra la Taula 2.

Taula 2: Consultes generals, vinculants i totals.

ANYS	Consultes generals	Consultes vinculants	Totals
1997	2.713	17	2.730
1998	2.036	32	2.068
1999	2.513	122	2.635
2000	2.539	102	2.641
2001	2.313	79	2.392
2002	2.016	76	2.092
2003	2.588	159	2.747
2004	2.107	497	2.604
2005	286	2.569	2.855
2006	37	2.606	2.643
2007	31	2.799	2.830
2008	21	2.539	2.560
2009	20	2.843	2.863
2010	12	2.830	2.842
2011	24	3.092	3.116
2012	17	2.596	2.613
2013	29	3.668	3.697
2014	23	3.386	3.409
2015	22	4.169	4.191
2016	42	5.481	5.523
2017	48	3.118	3.166
TOTAL	19.437	42.780	62.217

Font: elaboració pròpia a partir base de dades DGT

Finalment, si tenim en compte que l'Administració tributària té un termini màxim de sis mesos per resoldre les consultes tributàries que se li hagin plantejat, a partir de la taula en què s'acompanyen com a mostra els anys 2004 i 2005, desglossats per mesos, es pot veure que el **termini per resoldre per part de la DGT sempre ha estat força ràpid**. En roig se senyalen els mesos en què encara no havia entrat en vigor la LGT 2003, en què veiem que el nombre de consultes generals és molt superior a les vinculants. Per contra, el canvi de tendència és evident amb l'entrada en vigor de la LGT 2003 que estableix com a regla general el caràcter vinculant de les consultes.

Taula 3: Evolució del nombre de consultes generals i vinculants anys 2004 i 2005 per mesos

Mesos	2004			2005		
	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total
Gener	97	4	101	31	115	146
Febrer	346	6	352	46	205	251
Març	458	6	464	62	213	275
Abril	254	3	257	38	198	236
Maig	130	0	130	18	246	264
Juny	74	53	127	31	329	360
Juliol	162	0	162	19	346	365
Agost	130	0	130	5	43	48
Setembre	185	79	264	15	260	275
Octubre	119	93	212	9	252	261
Novembre	83	116	199	7	255	262
Desembre	69	137	206	5	107	112
TOTAL	2.107	497	2.604	286	2.569	2.855

Font: elaboració pròpia a partir de la base de dades de la DGT.

Així, en destaca que sols dos mesos després d'haver entrat en vigor la LGT 2003 (entra en vigor l'1 de juny de 2004), és a dir, al setembre, comença a haver-hi un gran nombre de consultes que són vinculants: el juliol i l'agost de 2004 el nombre de consultes vinculants era 0, mentre que el setembre de 2004 se situa en la xifra de 79, xifra a partir de la qual va augmentant els darreres mesos, i a finals de desembre de 2004 s'enfila fins a les 137 consultes vinculants. Aquesta tendència en què les consultes generals perden pes a favor de les consultes vinculants s'inicia a partir de setembre de 2004 i segueix al llarg dels anys següents, sent-ne un clar exemple l'any 2005, en què el nombre de consultes generals va progressivament disminuint fins a situar-se el desembre de 2005 a una xifra de 5.

IV. L'anàlisi de les consultes tributàries a la DGT en l'àmbit de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'impost sobre societats

Una vegada el lector coneix el mecanisme de les consultes tributàries a la DGT com a instrument per mesurar la complexitat del sistema fiscal espanyol, la finalitat d'aquest apartat és exposar els resultats obtinguts en l'anàlisi de les consultes tributàries al llarg del temps en relació a dos tributs en concret: *a)* l'impost sobre la renda de les persones físiques, i *b)* l'impost sobre societats.

Ja que la hipòtesi principal de la qual es parteix és que el sistema fiscal espanyol és complex degut, principalment, a una hiperactivitat legislativa, en primer lloc s'exposa l'evolució normativa que ha patit la regulació de cada impost. A continuació, s'explica com s'ha elaborat l'algoritme adequat per poder cercar a la pàgina web de la base de dades de les consultes tributàries a la DGT aquelles consultes relacionades amb l'IRPF i l'IS durant el període 1997-2017. Finalment, a partir de les dades obtingudes amb la utilització de l'algoritme, s'elabora un gràfic que permet visualitzar les oscil·lacions, augments o disminucions que hagin experimentat les consultes tributàries durant el període objecte d'estudi. Per analitzar el gràfic s'ha seguit una metodologia d'estudi de les consultes tributàries basat en un anàlisi exogen: tenint en compte l'evolució normativa que ha experimentat la regulació de l'IRPF o de l'IS, es tracta d'identificar si els anys en què es van dur a terme les diferents reformes esmentades també van augmentar les consultes tributàries de l'IRPF i de l'IS respectivament. D'aquesta manera es podrà identificar si hi va haver canvis fiscals que no van comportar punt d'inflexió, la qual cosa seria un indicatiu de que la reforma es va dur a terme adequadament doncs la població va saber-la entendre i no es van generar consultes.

Per contra, per les limitacions de la base de dades de la DGT, no ha estat possible realitzar l'estudi de manera pormenoritzada, identificant els augments i les disminucions en el nombre de consultes tributàries amb els ítems concrets que van reformar-se, fins que la seva descomposició arribés a sumar aproximadament el total de consultes per any. Intentant realitzar aquest l'anàlisi d'aquesta manera es va fer palès que el nombre d'aspectes legals modificats amb cada reforma de la llei ha estat molt elevat, fet que condiona que la recerca mostri per cada any resultats sobre qüestions molt variades. A tall d'exemple, alguns dels canvis significatius en l'IRPF van ser la introducció de la tributació conjunta o la reinversió de l'habitatge habitual i, tanmateix, en buscar a la base de dades el nombre de consultes trobades sobre aquests temes no arribaven ni a un total de 10. A més, la recerca també està condicionada per les paraules escrites en cada consulta i la manera en què la base de dades els recull.

1. Estudi de les consultes tributàries: impost sobre la renda de les persones físiques

1.1. Evolució normativa

Els antecedents més llunyans de la imposició directa a Espanya es troben en la reforma fiscal realitzada el 1845 (i el seu desenvolupament posterior a partir de les reformes de 1900, 1940, 1957 i 1964³⁷), si bé no apareix per primer cop un impost general sobre la renda de les persones físiques fins la promulgació de la Contribució general sobre la renda de 20 de desembre de 1932. En aquesta data sorgeix un impost personal sobre la renda de les persones físiques que es va afegir als preexistents impostos reals o de producte, els quals sotmetien a gravamen les diferents fonts d'ingressos de forma separada i independent –capital immoble, treball personal, activitats empresarials..., configurant-se com un sobreimpost, atès que només requeria sobre les rendes que fossin superiors a 100.000 pessetes.

La convivència entre l'impost general i els de producte perdura fins l'entrada en vigor de l'IRPF, de caràcter sintètic, a partir de la **Llei 44/1978, de 8 de setembre**, amb característiques similars a l'impost actualment vigent (que, per tant, n'és l'antecedent més immediat) introduït com un instrument fiscal dins la reforma tributària que es va desenvolupar a Espanya el 1978, a partir de la 50/1977, de 14 de novembre, de mesures urgents en matèria fiscal³⁸. Des de la seva introducció, l'IRPF ha experimentat diferents reformes a mesura que canvien les polítiques fiscals i els objectius polítics i socials de cada govern.

Són tots aquests canvis font de complexitat del sistema fiscal espanyol? La idea d'aquest estudi és poder donar resposta a aquest pregunta a partir de l'anàlisi de l'evolució històrica en la regulació de l'IRPF i el nombre total de consultes tributàries plantejades a la DGT sobre aquest impost. En conseqüència, es fa referència a continuació, en ordre, a les diferents lleis que han regulat l'IRPF³⁹:

- 1) **Llei 44/1978, de 8 de setembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques** (Llei 44/1978). Entrada en vigor: 1 de gener de 1979.

Pretenia gravar de manera sintètica la renda efectiva i real derivada dels rendiments del treball, del capital, d'explotacions econòmiques i dels increments patrimonials posats de manifest per qualsevol variació en el patrimoni del subjecte passiu, sempre que no estiguessin gravats per l'Impost sobre successions i donacions. Gravava inicialment a les persones físiques i jurídiques, amb independència de si eren o no residents.

³⁷ En aquest punt, és important remetre's al subapartat 2.3, apartat 2 del capítol II del present treball.

³⁸ JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael (coord.); CAYÓN GALIARDO, Antonio (dir.). (2007). *El impuesto sobre la renta de las personas físicas en la ley 35/2006, de 28 de noviembre*. (1a ed.). Madrid: La Ley.

³⁹ Orde i modificacions d'acord amb: RUEDA LÓPEZ, Nuria. (2012). Evolución del sistema tributario en España. *eXtoikos*, núm. 7, pàg. 25-37; DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro; GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel. (2011). *Evolución del sistema fiscal español: 1978-2010. Documento de Trabajo n.º 13/2011*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales;

Reglament de desenvolupament: Reial decret 2789/1978, d'1 de desembre, pel qual es regulen les retencions i fraccionament del pagament de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

Modificacions: aquesta llei va patir dues modificacions importants a partir de la:

- **Llei 48/1985, de 27 de desembre, de reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques**, que va entrar en vigor l'1 de gener de 1986.
 - **Llei 20/1985, de 28 de juliol, d'adaptació de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'impost extraordinari sobre el patrimoni de les persones físiques**, que va entrar en vigor el 30 de juliol de 1989. Aquesta reforma parcial es va dur a terme com a conseqüència de la Sentència del TC 45/1989, de 20 de febrer, que declarava la inconstitucionalitat i nul·litat de determinats preceptes, fonamentant-se en la incompatibilitat de la tributació conjunta, que era obligatòria en el cas de matrimoni, amb el principi d'igualtat i amb el dret a la intimitat personal i familiar. Amb la reforma s'introdueix la possibilitat d'optar per la declaració individual en el cas de tributació de la unitat familiar.
- 2) **Llei 18/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre la renda de les persones físiques** (Llei 18/1991). Entrada en vigor: 1 de gener de 1992.

Posteriorment, s'aprova la Llei 18/1991, de 6 de juny, que planteja canvis importants:

- **Va intentar donar resposta als problemes plantejats per la Sentència del TC 45/1989, de 20 de febrer, adaptant l'impost a les exigències constitucionals.** Conseqüentment, s'introdueixen canvis en la definició de la unitat contribuent. La unitat contribuent és la persona física, tot i que l'impost és subjectiu, atès que les circumstàncies personals relacionades amb la seva capacitat econòmica tenen influència en la quota final a pagar.
- **S'ofereix al contribuent l'opció de declaració individual o conjunta:** el contribuent, integrat en una unitat familiar, pot presentar una declaració conjunta, acumulant les rendes de tots els membres de la unitat familiar.
- **Abandona la pretensió amb que va néixer l'impost el 1978 de donar un tractament sintètic i global a totes les manifestacions de renda.** L'IRPF és un impost que té com a objecte gravar la renda percebuda per les persones físiques, i els principals components de la renda són els rendiments del treball personal, rendiments d'activitats econòmiques, rendiments del capital immobiliari, rendes imputades i guanys i pèrdues patrimonials. Amb la Llei 44/1978 s'establia un esquema general i comú per al tractament tributari de tots els components de la renda que la Llei 18/1991 no segueix ja que regula un tractament particularitzat diferent entre els règims aplicables als diferents components de la renda convertint-lo així en un tribut més analític, discriminant unes rendes respecte a d'altres.

Reglament de desenvolupament: Reial decret 1841/1991, de 30 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques i es modifiquen altres normes tributàries. Entrada en vigor: 1 de gener de 1992. Data de derogació: 10 de febrer de 1999.

3) **Llei 40/1998, de 9 de desembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i altres normes tributàries** (Llei 40/1998). Entrada en vigor: 1 de gener de 1999.

En aquesta data també va entrar en vigor la Llei 41/1998, de 9 de desembre, que crea un impost específic sobre la renda dels no residents, per la qual cosa la Llei 40/1998 ja distingeix entre residents i no residents. Amb aquesta darrera llei es van prendre una sèrie de decisions estructurals en la tributació de les persones físiques⁴⁰:

- Es redueixen els trams dels tants per cent de la tarifa i els tipus impositius marginals de la tarifa de l'impost.
- Introducció de mínims vitals personals i familiars.
- Establiment d'una base imposable especial pels guanys patrimonials amb un tipus únic
- Modificació del sistema de deduccions (minoracions en la quota).
- Accentua la diferenciació del règim aplicable als diferents components de la renda que es va dur a terme amb la Llei 18/1991.

Aquesta reforma va suposar l'adaptació d'aquest impost a les diferents modificacions fiscals que van començar a produir-se en nombrosos països desenvolupats de la dècada dels 80, constituint-se com un instrument eficaç per a la creació de treball, foment de l'estalvi i, en definitiva, de creixement econòmic.

Reglament de desenvolupament: Reial decret 214/1999, de 5 de febrer, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques. Entrada en vigor: 10 de febrer de 1999. Data de derogació: 5 d'agost de 2004.

Modificacions: la Llei 40/1998 es va reformar parcialment a partir de la Llei 46/2002, de 18 de desembre, de reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques i per la qual es modifiquen les lleis dels impostos sobre societats i sobre la renda de no residents. Entrada en vigor: 1 de gener de 2003.

La Llei 46/2002 va suposar una reforma parcial de l'impost (tal i com proclama el propi títol de la citada llei), congruent amb les decisions estructurals que es van prendre el 1998 en aprovar la Llei 40/1998. En aquest sentit, doncs, s'hauria d'entendre com una prolongació de la reforma anterior. Els aspectes modificats més rellevants són⁴¹:

⁴⁰ CAZORLA PRIETO, Luis María; PEÑA ALONSO, José Luis. (2003). *La Reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas: (Ley 46/2002, de 18 de diciembre, y Real Decreto 27/2003, de 10 de enero)*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Aranzadi, pàg. 16-18.

⁴¹ Ibid.

- Continua el procés de reducció dels tipus impositius de la base liquidable general, de l'especial i dels trams.
- Augmenten els imports dels mínims personals i familiars.
- S'estableixen noves reduccions de la base imposable segons les circumstàncies personals del contribuent.
- S'incorpora una deducció en quota per a les mares amb fills menors de tres anys que treballassin fora de la llar, per tal d'afavorir la incorporació de la dona al mercat de treball i facilitar la conciliació de la vida familiar i laboral.
- S'avança en el desenvolupament del tractament analític de certes manifestacions de renda vers d'altres, abandonant la pretensió amb què va néixer l'IRPF de regular de manera sintètica i global totes les manifestacions de renda.

4) **Reial decret legislatiu 3/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques (TRLIRPF).** Entrada en vigor: 11 de març de 2004.

En paraules de la seva Exposició de Motius, el TRLFIRPF s'elabora en compliment d'allò establert per la DA Quarta de la Llei 46/2002, la qual preveu que el Govern elaborarà i aprovarà en el termini de 15 mesos a partir de la seva entrada en vigor, els texts refosos corresponents a l'Impost sobre la renda de les persones físiques, l'Impost sobre la renda de no residents i l'Impost sobre societats. En el text aprovat pel TRLIRPF, la Llei 40/1998 (que des de la seva entrada en vigor l'1 de gener de 1999 havia experimentat importants modificacions) es refon amb diverses normes, algunes de les quals s'integren al seu articulat i altres s'introdueixen com a disposicions addicionals i transitòries.

Reglament de desenvolupament: Reial decret 1775/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques. Entrada en vigor: 5 agost de 2004. Data de derogació: 1 d'abril de 2007.

5) **Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni (Llei 35/2006).** Entrada en vigor: 1 de gener de 2007.

La Llei 35/2006 constitueix el darrer instrument de naturalesa legal encarregat de configurar l'estructura i caràcter general de l'IRPF. En destaquen els següents canvis:

- Seguint amb el procés de diferenciar el gravamen de les rendes en funció del seu origen, s'implanta el *model dual*, que comporta separar dos règims de tributació diferenciats, en funció de la naturalesa de la renda gravada: per una banda, la base imposable de l'estalvi (amb un tipus proporcional) i, per altra, la base imposable general (amb un tipus progressiu).
- A més a més, en el concepte legal de base imposable s'abandona la idea de la renda disponible, com expressió de la capacitat econòmica. La base imposable passa a estar

constituïda per l'import de la renda del contribuent, entesa com la totalitat dels seus rendiments, guanys i pèrdues patrimonials i les imputacions de renda que s'estableixin per llei, amb independència del lloc en què s'hagin produït i independentment de la residència del pagador. Per tal d'adaptar-se a aquesta idea, també es modifica la manera d'aplicar els mínims personals i familiars, que permeten adequar el pagament de l'impost a les circumstàncies personals del contribuent.

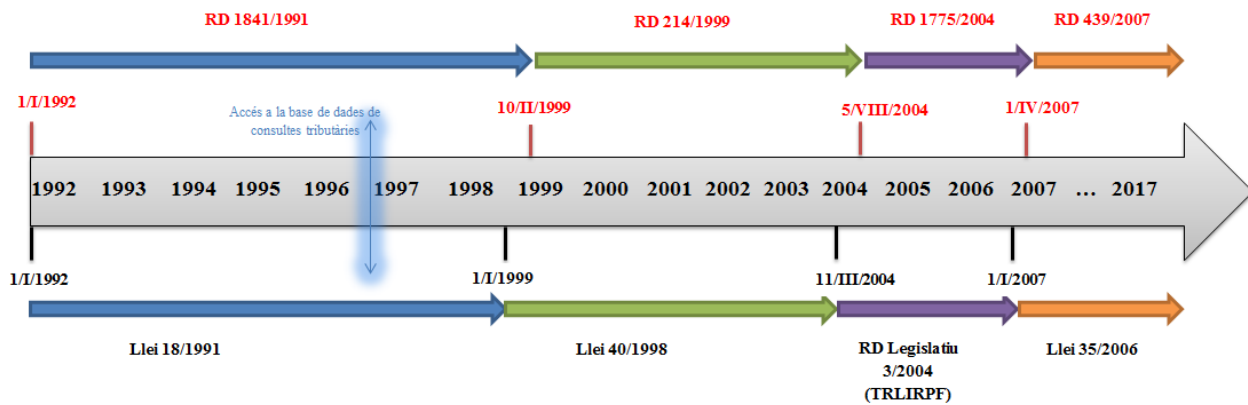
Reglament de desenvolupament: Reial decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques i es modifica el Reglament de Plans i fons de pensions, aprovat pel Reial decret 304/2004, de 20 de febrer. Entrada en vigor: 1 d'abril de 2007.

Modificacions posteriors: la Llei 35/2006, tal i com ha succeït amb les precedents, ha patit diverses modificacions per anar adaptant-se a la situació política i econòmica vigent a cada moment. Això demostra que l'acció del legislador per reformar la normativa no s'atura i, a més a més, els canvis s'introdueixen amb poc marge de temps. Així, si ens fixem en les dates:

- El 2007 s'avança en el desenvolupament del model dual, establint-se que els rendiments de l'estalvi tributaran al 18% i, per altra banda, la resta de rendiments tributaran sotmesos a una tarifa progressiva.
- A partir de 2008, es duen a terme una sèrie de modificacions que responen als efectes de la crisi econòmica i a la necessitat d'augmentar la recaptació per poder fer front a la despesa pública: a partir de 2008 augmenta la tributació dels tipus de l'estalvi, a partir de 2011 s'elimina la deducció en quota pels casos de naixement o adopció de fills que s'havia aprovat el 2007, també amb efectes a partir de 2011 s'aprova una pujada dels tipus de gravamen, respecte a la deducció per adquisició d'habitatge habitual per a l'exercici 2011 es va limitar la seva aplicació a aquells contribuents que declararessin una base imposable màxima de 24.107, que el 2012 es va tornar a introduir i el 2013 es va tornar a suprimir...
- La reforma més important es produeix a partir de la **Llei 26/2014, de 27 de novembre, per la qual es modifiquen la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, el Text refós de Llei de l'impost sobre la renda de no residents, aprovat pel Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, i altres normes tributàries** (Llei 26/2014). D'acord amb la disposició final sisena, la norma entrava en vigor l'1 de gener de 2015 però es preveia que alguns apartats entrassin en vigor l'1 de gener de 2016 i altres l'1 de gener de 2017.
- L'última modificació la conforma el **RDL 1/2017, de 20 de gener**, de mesures urgents de protecció de consumidors en matèria de clàusules sòl.

S'acompanya un esquema que de manera visual recull l'evolució normativa en seu de l'IRPF. L'esquema comprèn el període de 1978 (amb l'aprovació de l'antecedent més immediat de LIRPF que tenim) a 2017 i s'hi ha fet constar tant les lleis com els reglaments que han regulat aquest tribut. Veure annex II per a més detall.

Figura 1: Esquema evolució normativa IRPF.



Font: elaboració pròpia.

1.2. Algoritme

Una vegada establerta la cronologia de canvis que ha patit l'IRPF des de l'aprovació de la llei que el va implantar l'any 1978, es tracta d'analitzar com ha evolucionat el número de consultes plantejades pels contribuents a la DGT respecte a aquest impost. Cal recordar que la base de dades de la DGT tant sols deixa accedir a les consultes tributàries plantejades entre 1997 i 2017, per la qual cosa en l'àmbit de l'IRPF no s'ha tingut en compte la Llei 44/1978 ni el seu reglament de desenvolupament, atès que ja no estaven en vigor a partir de 1997 i, per tant, no hi ha consultes tributàries sobre aquesta normativa.

La pàgina de consultes permet localitzar fàcilment la informació que s'està buscant a la base de dades tot introduint en les línies d'edició les paraules de recerca: al capdamunt permet seleccionar si es vol buscar consultes generals, consultes vinculants o ambdues. Posteriorment, trobem els diferents camps de la base de dades que es poden anar completant⁴²:

- **Número de consulta:** en aquest camp es pot fer la recerca d'una consulta en cas que es conegués, en el format (V)xxxx-aa, on aa representen els últims dos dígits de l'any en qüestió i xxxx el número de la mateixa. En el cas de consultes vinculants s'ha d'anteposar la lletra V.
- **Data sortida:** en aquest camp es recull la data en què la DGT va emetre la resposta a la consulta, en el format dd/mm/aaaa. Es pot realitzar la recerca per un període de temps en què es creu que va ser emesa la consulta concreta buscant de data a data, però també en una data en concret posant la data només en el camp "desde".

⁴² L'Administració tributària posa a disposició dels usuaris una ajuda, en la qual s'explica amb més detall i amb exemples el que en aquest treball es reproduceix. S'hi pot accedir a partir del següent enllaç: <http://petete.minhafp.gob.es/consultas/ayuda/ayudaTributos.html>. En el present treball només s'ha esmenat allò que ha estat utilitzat per tal de poder dur a terme l'estudi de les consultes tributàries i, en concret, la creació de l'algoritme més adequat, i que es considera necessari per a la comprensió del treball.

- **Normativa:** recull la normativa que s'ha utilitzat en la resolució de la consulta (lleis, Ordres Ministerials, Convenis de Doble Imposició, Decrets llei, Reials Decrets...).
- **Qüestió plantejada:** recull la qüestió sobre la qual el contribuent va presentar la consulta a la Direcció General de Tributs. Es pot buscar per qualsevol paraula.
- **Descripció:** recull els antecedents i situació dels fets sobre els quals versa la consulta. Es pot buscar per qualsevol paraula.
- **Text lliure:** en aquest camp es pot buscar per qualsevol paraula o sèrie de paraules, números, dates, etc. L'àmbit de recerca abastarà tots els camps de la base de dades.

Figura 2: Base de dades de consultes tributàries a la DGT: recercador

Font: domini web DGT

La informació trobada pot ser més o menys rellevant depenent dels camps introduïts en el motor de recerca. A l'hora de crear l'algorisme més adequat per tal d'obtenir l'evolució de les consultes tributàries al llarg del temps en l'àmbit de l'IRPF, sols s'ha emplenat el camp referent a «normativa», introduint les lleis que han regulat l'IRPF des de 1997: *Ley 18/1991 .O RD 1841/1991 .O Ley 40/1998 .O RD 214/1999 .O RD Legislativo 3/2004 .O TRLIRPF .O RD 1775/2004 .O Ley 35/2006 .O RD 439/2007 .O RIRPF*.

D'aquesta manera es poden buscar totes les consultes relacionades amb l'IRPF durant el període 1997-2017, que s'ha anat regulant en diferents lleis i reglaments. A més, la clau ha estat jugar amb els operadors lògics o booleans⁴³, en concret, utilitzant l'operador suma de conjunts (O) en el camp referent a la normativa. Aquest operador booleà permet buscar totes les consultes sense que se'n dupliquin els resultats, atès que si es buscava, per exemple, any per any i només introduint una de les lleis, els resultats es duplicaven en aquells casos en què una consulta hagués estat resolta sobre la base de més d'una llei, quan es busqués també aquella altra llei.

⁴³ Els operadors lògics o booleans permeten establir relacions entre els termes de la recerca. Són els següents: I, O, NO. L'operador (O) significa suma de conjunts i formarà part del resultat de la cerca la suma de tots els documents que incloguin qualsevol dels termes units per l'operador O. Definició d'acord amb Universitat de les Illes Balears (2018). *Els operadors lògics o booleans*. Recuperat de http://biblioteca.uib.cat/oferta/ajuda/bases_dades/tecnicas_interrogacio/operadores_booleans/Operadores-logics-o-booleans.cid196355

S'han tingut també en compte els reglaments, perquè també són font de força consultes. En canvi, no s'ha tingut en compte la normativa referent a les modificacions en concret a l'hora d'afegir-les a l'algoritme, ja que les modificacions (tal i com s'han comentat) afectaven a la llei del període concret de què es tractés.

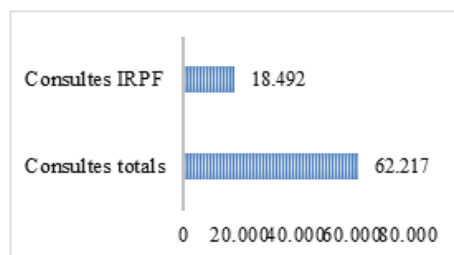
1.3. Recerca de consultes tributàries: anàlisi dels resultats

Utilitzant l'algoritme ideat, les consultes en l'àmbit de l'IRPF (sumades les consultes generals més les consultes vinculants) ascendeixen a un total de **18.492** en el període comprès entre l'1 de gener de 1997 i el 30 de novembre de 2017.

Si en fem la descomposició entre consultes generals i consultes vinculants, el total de consultes generals en aquest període és de 5.514 i el de consultes vinculants s'enfila fins a 12.978.

Aquestes xifres s'han de posar en relació amb el total de consultes plantejades durant aquests anys i que estan incloses a la base de dades. Així, tal i com mostra el gràfic, les consultes respecte a l'IRPF representen un 29,72% del total de consultes que ens mostra la base de dades per a aquest període.

Gràfic 3: Comparativa consultes IRPF i consultes totals

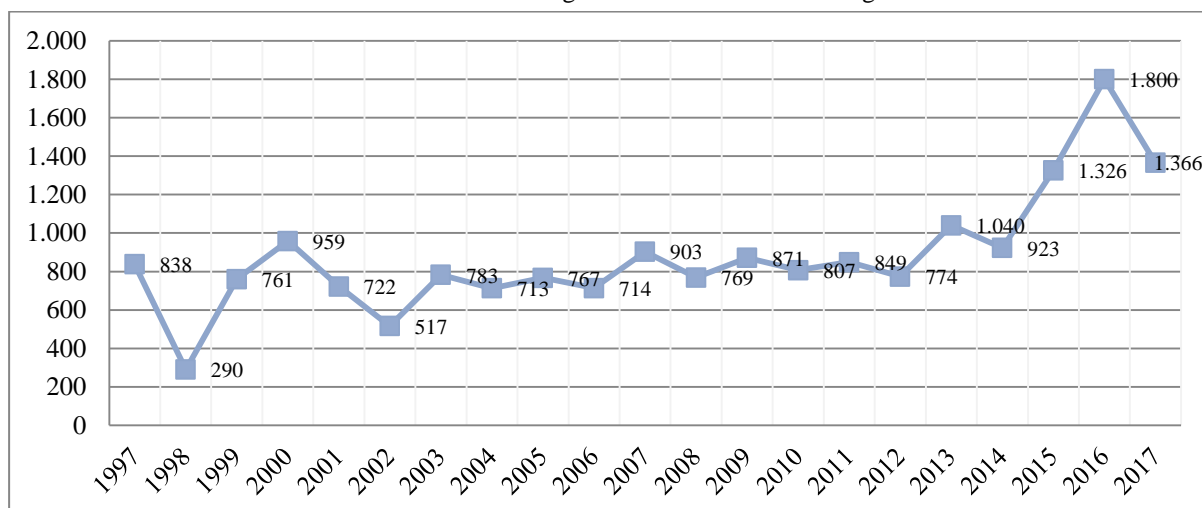


Font: elaboració pròpia a partir dades DGT

A partir de l'estudi de l'evolució de les consultes tributàries al llarg del temps en relació a l'IRPF, es pretén identificar en quins anys concrets augmenten i disminueixen les consultes. La finalitat d'aquest anàlisi és determinar si aquestes consultes són degudes a un element conjuntural o estructural de la complexitat del sistema.

Es realitza l'anàlisi de manera **exògena**, que ens permetrà determinar si els augments en les consultes tributàries coincideixen amb canvis en la normativa de l'IRPF i, per tant, si hi va haver canvis fiscals que no van comportar variació en el nombre de consultes. Per tal d'analitzar els augments o disminucions en el nombre de consultes tributàries s'ha considerat un marge de 6 mesos des que es formula la consulta i l'Administració respon, atès que l'actual article 88 LGT 2003 estableix que l'Administració pot resoldre en un període màxim de 6 mesos i així s'entenia també en la normativa anterior.

Gràfic 4: Evolució del número de consultes generals i vinculants des de gener 1997 a novembre 2017



Font: elaboració pròpia a partir de la base de dades de la DGT.

La primera reforma que es va dur a terme de l'IRPF des de la seva aprovació amb la Llei 44/1978 va ser amb la Llei 18/1991, la qual va entrar en vigor l'1 de gener de 1992. No és fins l'1 de gener de 1999 que entra en vigor la segona reforma, duta a terme a partir de la llei 40/1998.

Per tant, si ens hi fixem en el gràfic, veiem com el nombre de consultes el 1997 era força elevat (838), però que en canvi l'any 1998, un any abans de què entrés en vigor la segona reforma, havia disminuït considerablement (290). Un cop entra en vigor la Llei 40/1998, les consultes tornen a augmentar; tenint en compte el termini de 6 mesos que té l'Administració com a termini màxim per resoldre les consultes, és comprensible que el 1999 (761) la xifra de consultes tributàries no sigui tan elevada com l'any 2000 (959), any en què les consultes arriben al seu màxim durant la vigència de la Llei 40/1998.

A partir de 1999 la xifra de consultes tributàries torna a disminuir progressivament, fins l'any 2002, en què se situa en 517. A partir de 2002 les consultes augmenten considerablement (passen de 517 a 783) i cal recordar que l'1 de gener de 2003 precisament entra en vigor una modificació important de la Llei 40/1998, a partir de la Llei 46/2002, que malgrat ser una modificació parcial va suposar continuar amb la reforma estructural que havia suposat l'anterior, anant un pas més enllà.

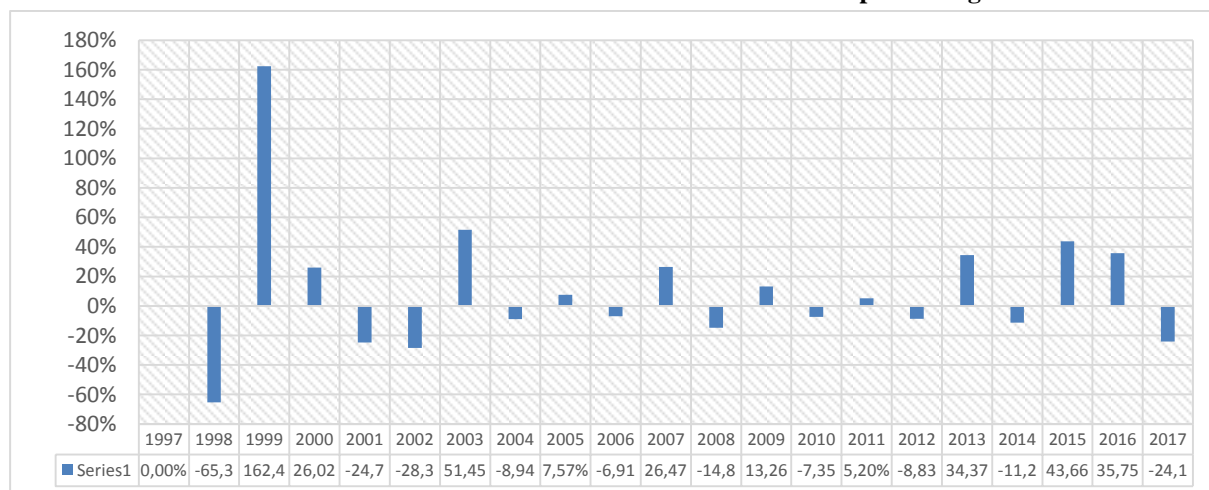
L'any 2004 les consultes tributàries havien tornat a disminuir lleugerament (713). Si ens fixem el 2005 tornen a augmentar atès que es va promulgar el TRLIRF, entrant en vigor l'11 de març de 2004, però no de manera exagerada. El TRLIRPF va estar en vigor durant tres anys (anys 2004, 2005 i 2006) i si ens fixem en el gràfic el nombre de consultes es va mantenir més o menys constant durant aquests anys (713, 767, 714 respectivament), la qual cosa té la seva lògica atès que el TRLIRPF va codificar les lleis anteriors (disperses i que havien estat objecte de diferents modificacions en diferents instruments reguladors) en un únic cos normatiu i, per tant, no va introduir aspectes nous.

En canvi, l'any 2007 entra en vigor la Llei 35/2006, l'actual vigent, provocant un augment en les consultes tributàries que registra la base de dades: l'any 2007 se situen en 903 consultes i el 2008, malgrat que la xifra no és tant elevada, se situa molt per sobre dels anys anteriors en 769 consultes.

Des de la Llei 35/2006 no s'ha dut a terme una reforma integral de la llei ni se n'ha promulgat una de nova. Tanmateix, si observem el gràfic, les consultes tributàries han anat augmentant i disminuint, fins a desapar-se des de 2013 (1.040 consultes) fins l'any 2016 (en què s'arriba a la xifra més elevada, amb 1.800 consultes). Aquest augment de les consultes els anys 2013, 2015 i 2016 coincideix amb modificacions importants que s'han fet de la normativa. Així, el 28 de desembre de 2012 entrava en vigor la Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la qual s'adopten diverses mesures tributàries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica. I l'any 2015 i 2016 han entrat en vigor diversos preceptes de la Llei 26/2014, en el marc de la reforma fiscal iniciada el 2014. Ara bé, l'augment en les consultes des de 2013 denota els efectes d'un problema estructural que caracteritza el sistema fiscal espanyol. Els anys anteriors a l'aprovació de la Llei 35/2006, els pics en el nombre de consultes van més o menys coincidint amb les reformes que es duen a terme en la normativa i sempre es mantenen en xifres força constant, que oscil·len entre les 700 i 900 consultes. A partir de l'aprovació de la Llei 35/2006 el nombre de consultes també coincideix amb les reformes més importants de la Llei, però el nombre de consultes ha augmentat molt per sobre de les xifres anteriors, situant-se en valors pròxims a 1.000 i 2.000 consultes.

Les mateixes dades es poden analitzar visualitzar a partir de l'anàlisi en increments de percentatge, tal i com ens mostra el gràfic 5. En aquest gràfic es mostren de manera més visual els increments i disminucions en termes relatius en el nombre de consultes respecte l'any anterior. En destaca l'increment tant elevat que es produeix el 1999, que malgrat tot s'ha de contraposar a l'increment patit el 2015 que, tot i ser elevat, l'any 2016 també segueix augmentant. La darrera modificació de la llei no sembla prou ben dissenyada atès que el ciutadà sembla no acabar de comprendre-la i cada cop augmenten més les consultes.

Gràfic 5: Consultes tributàries IRPF en increments de percentatge



Font: elaboració pròpia a partir de la base de dades de la DGT.

Des d'aquest anàlisi exogen, el gràfic ens mostra com les consultes van augmentant i disminuint constantment, de forma cíclica, com a conseqüència, essencialment, del canvi tant constant de la normativa. Tanmateix, per acabar de reafirmar aquesta conclusió a la qual s'arriba, s'ha fet una darrera comprovació: era necessari descartar que el nombre de consultes tributàries no augmentessin per causa dels augments o disminucions en el nombre de declarants durant el període 1997-2017.

A partir de la Taula 4 i el gràfic 6 es mostra com l'evolució en el nombre de declarants és independent a l'evolució en el nombre de consultes totals i de l'IRPF. En el cas que estiguessin relacionats correlacionats, les consultes haurien d'augmentar quan augmenta el nombre de declarants (tant les consultes totals com les de l'IRPF). Tanmateix, visualment es pot veure clarament com el nombre de declarants en l'IRPF va en augment progressivament⁴⁴, mentre que, per contra, el nombre de consultes va augmentant i disminuint. A més, s'ha de tenir en compte que la profunda reforma de l'IRPF duta a terme el 1998 fa que les xifres corresponents a 1998, quan hi ha un gran descens en el nombre de declarants, no siguin comparables amb les dels exercicis posteriors.

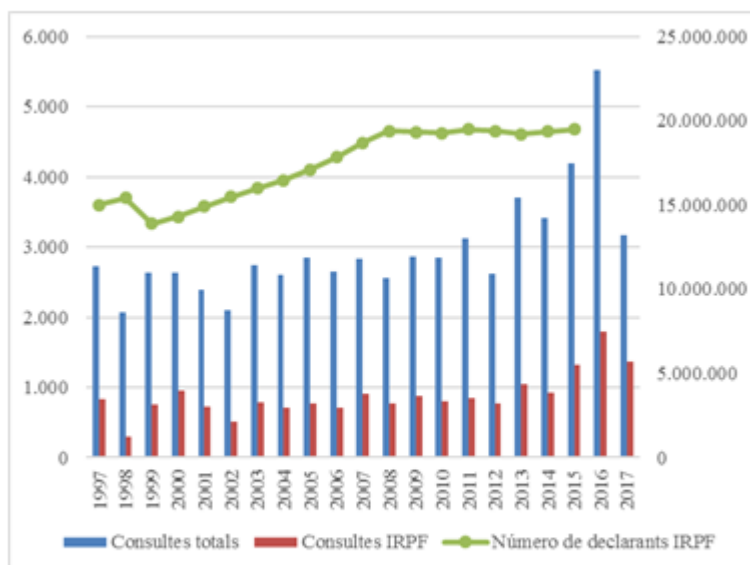
Taula 4: Comparativa consultes totals, IRPF i nombre de declarants

Ams	Consultes totals	Consultes IRPF	Nombre de declarants IRPF
1997	2.730	838	15.000.358
1998	2.068	290	15.424.100
1999	2.635	761	13.895.161
2000	2.641	959	14.297.387
2001	2.392	722	14.903.943
2002	2.092	517	15.481.382
2003	2.747	783	15.985.781
2004	2.604	713	16.474.150
2005	2.855	767	17.105.088
2006	2.643	714	17.840.783
2007	2.830	903	18.702.875
2008	2.560	769	19.388.981
2009	2.863	871	19.315.353
2010	2.842	807	19.257.120
2011	3.116	849	19.467.730
2012	2.613	774	19.379.484
2013	3.697	1.040	19.203.136
2014	3.409	923	19.359.020
2015	4.191	1.326	19.480.560
2016	5.523	1.800	
2017	3.166	1.366	
TOTAL	62.217	18.492	329.962.392

** Dada no disponible al temps de fer el treball*

Font: elaboració pròpia a partir de la base de dades de la DT i Memòries de l'Administració tributària

Gràfic 6: Comparativa consultes totals, IRPF i nombre de declarants



Font: elaboració pròpia a partir de la base de dades de la DGT i Memòries de l'Administració tributària

⁴⁴ Si bé és cert que s'ha de tenir present que aquests augments en el nombre de declarants no sempre es corresponen amb la incorporació de nous contribuents, sinó que en part s'originen per l'increment del nombre de contribuents que declaren de forma individual i que abans ho feien conjuntament. Tot i així, és evident que la tendència en el nombre de declarants és independent de la de les consultes tributàries.

2. Estudi de les consultes tributàries: impost sobre societats

2.1. Evolució normativa⁴⁵

L'origen de la tributació de les societats a Espanya es remunta a l'any 1845, amb la reforma fiscal de Mon-Santillán; any en què se situen els antecedents més llunyans en l'àmbit de la imposició directa a Espanya. La reforma de l'any 1900 va introduir el que seria l'embrió de l'actual impost de societats, en desdoblar la Contribució de béns immobles, cultiu i ramaderia, sorgida en el període anterior, en dues contribucions diferents. Una d'elles era la contribució sobre les Utilitats de la Riquesa Mobiliària, que constava de tres tarifes. La Tarifa III gravava els rendiments mixtes del treball i del capital obtinguts per certes societats i determinades cooperatives (bancs, companyies d'assegurances, cooperatives de crèdit, producció i consum...). El 1957, amb la reforma de Navarro Rubio, és quan té lloc la creació de l'Impost sobre la renda de les societats, el qual va a venir a substituir a la Tarifa III de la Contribució d'utilitats. Tanmateix, no és fins la reforma de 1964 que es crea l'Impost general sobre la renda de societats i resta d'entitats jurídiques, que sotmetrà a imposició, a través d'un gravamen proporcional, la renda o benefici net de les societats i de la resta d'entitats jurídiques, derivat dels ingressos típics o activitats normals de l'empresa explotada o bé dels ingressos atípics que procedien d'altres fonts de finançament alienes a l'activitat normal de l'empresa (v.g. préstecs). L'any 1978, de la mateixa manera que l'IRPF, es desenvolupa l'IS com un instrument fiscal dins la reforma tributària que es va dur a terme a Espanya el 1978, iniciada a partir de la Llei 50/1977. La Llei 44/1978, que crea l'IRPF, i la Llei 61/1978, que crea l'Impost sobre societats, entren en vigor simultàniament l'1 de gener de 1979⁴⁶.

L'IS és un altre clar exponent d'un impost que ha experimentat importants modificacions amb posterioritat, fins arribar a la normativa vigent avui en dia.

- 1) **Llei 61/1978, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats** (Llei 61/1978). Entrada en vigor: 1 de gener de 1979.

S'introdueix l'IS com l'impost encarregat de gravar la renda global i sintètica que perceben les persones jurídiques, després de desaparèixer la influència dels impostos de producte o reals. La reforma de 1978 pretenia evitar totes les rebaixes fiscals i tractament de privilegi aplicables a aquelles inversions de les empreses que no incentivessin la creació de feina. Es gravava inicialment a les persones jurídiques amb independència de si eren o no residents.

Reglament de desenvolupament: Reial decret 2631/1982, de 15 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats. Entrada en vigor: 1 de gener de 1983. Data de derogació: 1 de gener de 2001. Amb el reglament es contemplava un conjunt molt ampli de normes sobre els ingressos i despeses de naturalesa fiscal que pretenia suplir les deficiències en matèria comptable del Pla General de Comptabilitat de 1973.

⁴⁵ Orde i modificacions d'acord amb: RUEDA LÓPEZ, op.cit.; DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro; GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel, op.cit.

⁴⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (dirs.), op. cit.

2) **Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats** (Llei 43/1995). Entrada en vigor: 1 de gener de 1996.

La Llei 43/1995 va establir les regles essencials de l'actual estructura de l'IS. Aquesta seria una de les grans reformes que s'han produït en l'impost ja que les causes que la van motivar van implicar modificacions de gran importància (en paraules de la pròpia Exposició de Motius) per tal d'afavorir l'obertura de l'economia espanyola, adaptant-la a la legislació europea i a les tendències vigent en la legislació dels països propers. Algunes de les modificacions que cal destacar són⁴⁷:

- En relació al fet imposable: s'abandona la classificació de les rendes que s'establia amb la Llei 61/1978 en categoria de rendes (rendiments d'explotacions econòmiques, rendiments del capital i increments i disminucions de patrimoni).
- En relació a la base imposable: s'introdueix com a principal novetat la determinació de la base imposable de l'impost de manera sintètica, a partir del resultat comptable, corregit per les excepcions legalment tipificades.
- Es substitueix el sistema fins llavors vigent d'exempció per reinversió dels guanys obtinguts en la transmissió d'elements de l'immobilitzat material afectes a activitats empresarials per un sistema que permetia diferir el gravamen d'aquests guanys.
- Es modifica la deducció per doble imposició internacional.
- Es regulen incentius fiscals determinats: investigació i desenvolupament, inversions exteriors orientades a la realització d'exportacions, béns d'interès cultural i formació professional. S'incorporen incentius fiscals a favor de les empreses de reduïda dimensió.
- En relació a la tributació de les rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent, les principals novetats són respecte als tipus de gravamen.

Amb totes aquestes modificacions s'aconseguia simplificar l'impost tot unificant la legislació dispersa que havia anat modificant l'IS durant els anys anteriors. Aquestes decisions es van fonamentar en la constatació de que, després de l'aprovació del PGC de 1990, la seva convivència amb el Reglament de l'Impost sobre societats de 1982 provocava múltiples diferències temporals i permanents que incrementaven els costos de compliment.

Reglament de desenvolupament: Reial decret 537/1997, de 14 d'abril, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats. Entrada en vigor: 25 d'abril de 1997. Data de derogació: 6 d'agost de 2004.

Modificacions: els canvis que s'han produït des d'aquesta reforma a l'IS es fonamenten en el disseny aprovat amb aquesta gran reforma.

- Modificació parcial a partir de la **Llei 46/2002, de reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques i per la qual es modifiquen les Lleis dels impostos sobre societats i sobre la renda de no residents**. Entrada en vigor: 1 de gener de 2003. El

⁴⁷Exposició de motius de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats: «Principals aspectes de la reforma»

Capítol II de la Llei 46/2002 es dedica a l'IS (el capítol I a l'IRPF) i suposa una modificació parcial de la Llei 43/1995, centrada en la supressió del règim especial de transparència fiscal i es crea el règim de les societats patrimonials. A diferència del que passa en l'àmbit de l'IRPF, en el cas de l'IS aquesta modificació parcial no és rellevant atès que no introdueix modificacions importants.

3) **Real Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre societats (TRLIS).** Entrada en vigor: 12 de març de 2004.

La DA Quarta de la Llei 46/2002 estableix que el Govern elaborarà i aprovarà, en el termini de 15 mesos a partir de la seva entrada en vigor, els texts refosos corresponents a l'Impost sobre la renda de les persones Físiques, de l'Impost sobre la renda de no residents i de l'Impost sobre societats. En aquest sentit, s'aprova el Reial Decret Legislatiu 4/2004. En el text aprovat per aquest Reial decret legislatiu, la Llei 43/1995 es refon per incorporar la nombrosa normativa existent que estava regulada de manera dispersa, no introduint novetats essencials.

Reglament de desenvolupament: Reial decret 1777/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats. Entrada en vigor: 7 d'agost de 2004.

Modificacions: s'han produït diverses modificacions importants a partir d'un seguit de lleis:

- **Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre al renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni,** que entra en vigor l'1 de gener de 2007. Modifica parcialment la llei de l'IS i incorpora, entre altres novetats: *a)* una reducció gradual del tipus impositiu de l'impost, i *b)* una supressió gradual de nombroses deduccions existents en aquest impost dirigides a promoure determinades inversions.
- **Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal,** que entra en vigor l'1 de desembre de 2006. Adapta la legislació espanyola sobre operacions vinculades i preus de transferència a las Directrius de la OCDE.
- **Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea,** que va entrar en vigor l'1 de gener de 2008. Les modificacions que introdueix aquest llei en la legislació de l'IS tenen com a finalitat fonamental l'adequació de l'impost a la nova normativa comptable i mercantil.
- **Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la qual s'adopten diverses mesures tributàries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica,** que entra en vigor el 28 de desembre de 2012, i a partir de la qual es van introduir diverses mesures com ara una limitació parcial, per a grans empreses, de l'amortització fiscalment deduïble o la modificació del règim fiscal previst per als contractes d'arrendament financer.

- 4) **Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats** (Llei 27/2014). Entrada en vigor: 1 de gener de 2015.

En la cadena normativa relativa a l'IS trobem, com a última regulació i que és el text legal actualment vigent, la Llei 27/2014, promulgat en el context de la reforma fiscal que va dur a terme el govern.

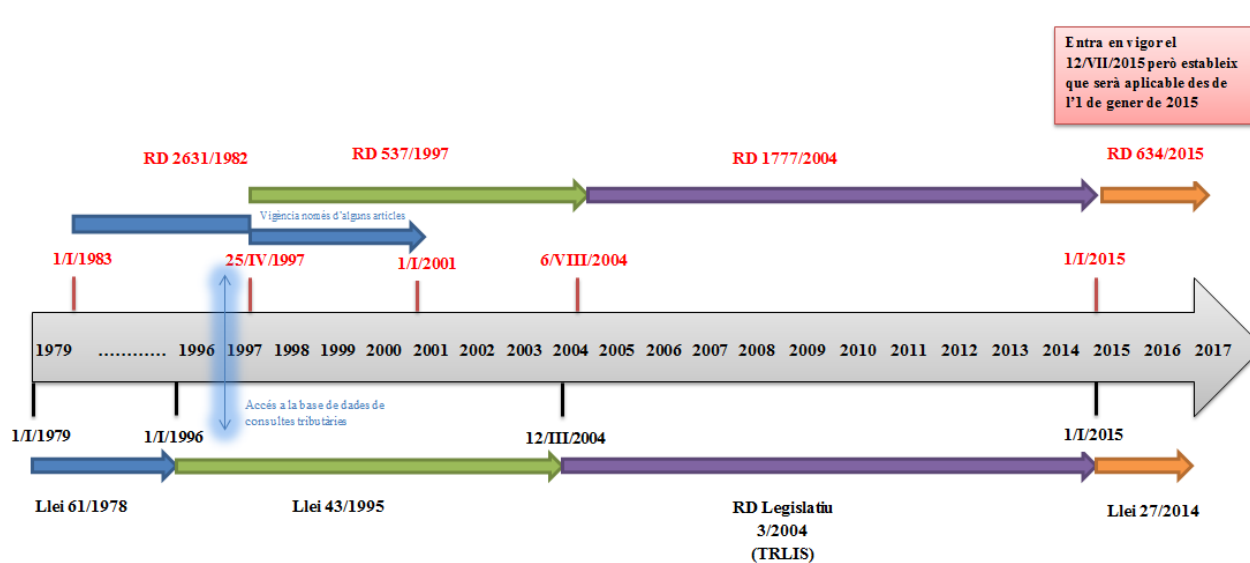
Tal i com s'ha vist, el TRLIS va ser objecte de constants modificacions, de caràcter parcial i es feia necessari emprendre una revisió global, si bé es va mantenir l'estructura de l'impost. Així, l'Exposició de Motius de la Llei 27/2014 expressa:

Aquesta Llei manté la mateixa estructura de l'impost sobre societats que ja existeix des de l'any 1996, de manera que el resultat comptable segueix sent l'element nuclear de la base imposable i constitueix un punt de partida clau en la seva determinació. Tanmateix, aquesta Llei proporciona la revisió global indispensable esmentada, i aporta més identitat a l'impost sobre societats, que fa temps que ha abandonat el paper de complement de l'impost sobre la renda de les persones físiques, però sense abandonar els principis essencials de neutralitat i justícia inspirats en la mateixa Constitució

Reglament de desenvolupament: Reial decret 634/2015, de 10 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats. Entrada en vigor: 12 de juliol de 2015. Malgrat la seva publicació en el Butlletí Oficial de l'Estat (BOE) l'11 de juliol de 2015, la Disposició final tercera disposa que serà d'aplicació a partir de l'1 de gener de 2015 (tret de les excepcions expressament contemplades).

S'acompanya un esquema que de manera visual recull l'evolució normativa en seu de l'IS. L'esquema comprèn el període de 1978 a 2017 i s'hi ha fet constar tant les lleis com els reglaments que han regulat aquest tribut. Veure annex III per a més detall.

Figura 3: Esquema evolució normativa IS.



Font: elaboració pròpia.

2.2. Algoritme

Amb la mateixa metodologia que s'ha dut a terme l'anàlisi de les consultes tributàries en l'IRPF, es tracta ara també d'analitzar com ha evolucionat el número de consultes plantejades pels contribuents a la DGT respecte a l'IS. Per aquest motiu, s'ha fet servir un algoritme que permetés enllaçar el nombre de consultes tributàries respecte l'IS amb la cronologia de canvis normatius que ha patit aquest tribut.

Atesa la limitació temporal de la base de dades de la DGT, la normativa a tenir en compte en l'àmbit de l'IS ha estat la promulgada a partir de la Llei 61/1978 i el seu reglament de desenvolupament (ambdós inclosos), atès que la Llei 43/1995 i el seu respectiu reglament entren en vigor en dates molt pròximes a les dades que consten a la base de dades i, per tant, durant els primers anys encara hi havia consultes sobre la normativa anterior.

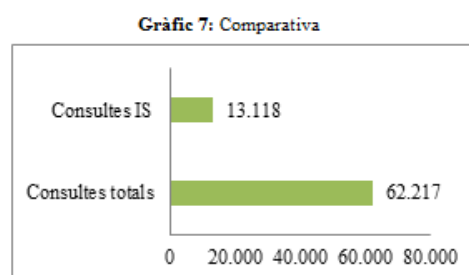
En paral·lel amb allò realitzat per al cas de l'IRPF, el camp de la base de dades que s'ha completat en aquest cas concret és també el referent a l'apartat de «normativa», on s'han introduït les lleis que han regulat l'IS unides per l'operador booleà (O) per tal de poder obtenir totes les consultes tributàries de l'IS sense que se'n dupliquessin els resultats: *Ley 61/1978 .O RD 2631/1982 .O Ley 43/1995 .O RD 537/1997 .O RD Legislativo 4/2004 .O TRLIS .O RD 1777/2004 .O Ley 27/2014 .O RD 634/2015 .O RIS*. En aquest cas, tampoc s'ha utilitzat per a l'algoritme el nom de les lleis que han modificat l'IS, ja que aquestes ja mostren els seus efectes en les lleis que estan modificant.

2.3. Recerca de consultes tributàries: anàlisi de resultats

Utilitzant l'algoritme ideat, les consultes en l'àmbit de l'IRPF (sumades les consultes generals més les consultes vinculants) ascendeixen a un total de **13.118** en el període comprès entre l'1 de gener de 1997 i el 30 de novembre de 2017, una xifra lleugerament per sota de les consultes en l'àmbit de l'IRPF (que se situaven en un total de 18.492).

Si en fem la descomposició entre consultes generals i consultes vinculants, el total de consultes generals en aquest període és de 3.042 i el de consultes vinculants s'enfila fins a 10.076.

Si posem en relació aquestes xifres amb el total de consultes plantejades durant aquests anys i que estan incloses a la base de dades, el gràfic ens mostra que les consultes en l'àmbit de l'IS representen un 21,08% del total de consultes per al període 1997-2017.

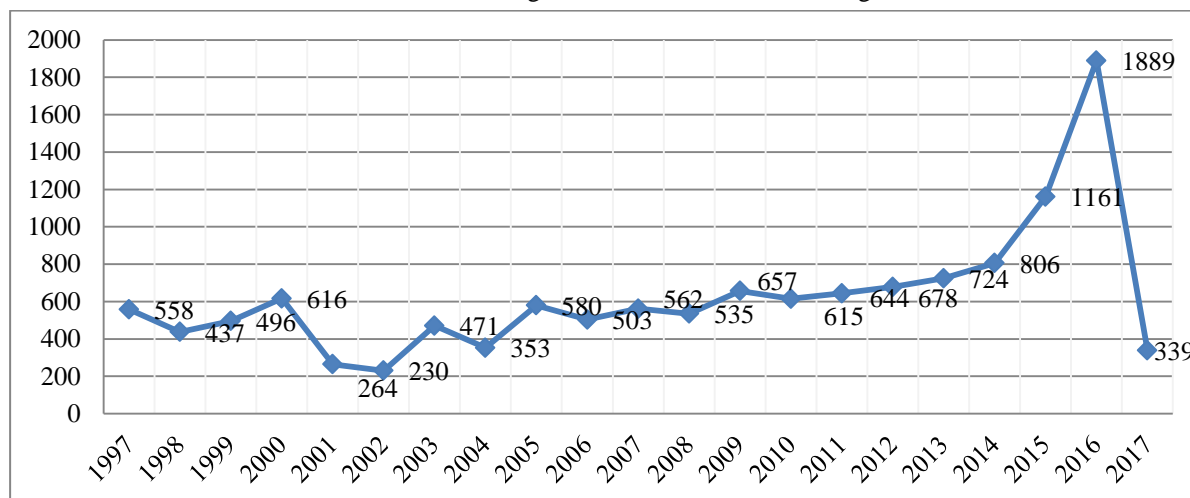


Font: elaboració pròpia a partir base de dades DGT

Amb l'anàlisi exogen que s'ha dut a terme en el cas de les consultes tributàries en l'àmbit de l'IRPF, per tal d'analitzar la complexitat del sistema fiscal espanyol ara ens centrem en l'evolució de les consultes tributàries al llarg del temps en relació a l'IS, que permetrà

identificar quins anys concrets disminueixen o augmenten les consultes i concloure si les oscil·lacions són causa de les reformes en la LIS esmentades.

Gràfic 8: Evolució del número de consultes generals i vinculants IS des de gener 1997 a novembre 2017



Font: elaboració pròpia a partir base dades DGT

Si observem el gràfic, les consultes tributàries respecte a l'IS disminueixen de 1997 a 1998, en què se situen en un total de 437. A continuació augmenten lleugerament i a l'any 2000 trobem un pic que es correspon a una xifra total de consultes de 616. A partir d'aleshores tornen a disminuir fins al 2002, en què la xifra se situa en 230 consultes.

Durant aquest període, les pujades i baixades en el nombre de consultes no coincideix amb les reformes que es van dur a terme de la normativa de l'IS. El gener de 1996 entra en vigor la Llei 43/1995 que va suposar una reforma molt important amb la qual es van establir les regles essencials de l'actual estructura de l'IS; tanmateix no s'observa en el gràfic que el 1997 les consultes fossin elevades (potser formulades totes el 1995-1996 ara començaven a disminuir). A més, la següent modificació important que es va dur a terme d'aquesta llei va ser a partir de la Llei 46/2002, que entra en vigor l'1 de gener de 2003. Aquestes dades semblen un indicatiu de que la Llei 43/1995, malgrat que va suposar un gran canvi en l'estructura de l'impost, va ser ben implementada i les consultes que va generar van ser degudes al propi canvi en sí: els contribuents, una vegada informats, van deixar de formular consultes a l'administració tributària i malgrat que l'any 2000 havien augmentat, de seguida van tornar a disminuir.

L'any 2003 les consultes tornen a augmentar lleugerament (a això hi podem trobar explicació si ho relacionem amb la modificació parcial que va dur a terme la Llei 46/2002) que l'any 2004 havien disminuït (la qual cosa té lògica perquè la modificació produïda per la Llei 46/2002 no va ser d'una gran envergadura).

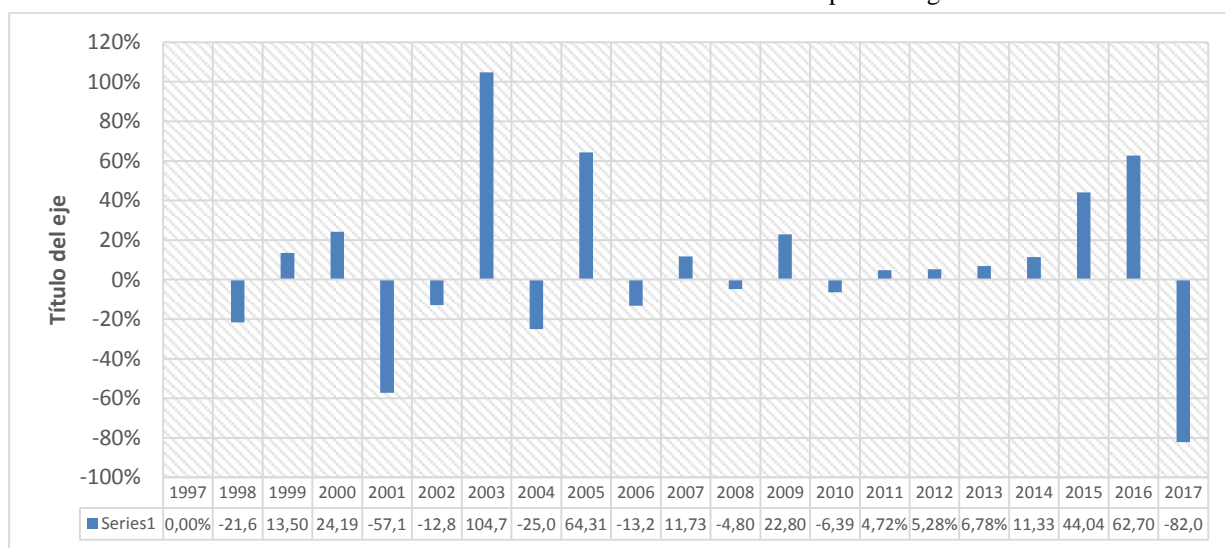
El període que comprèn dels anys 2004 al 2014 no mostra augments significatius en el nombre de consultes, que si bé van augmentant d'una xifra de 350 a unes 800 consultes el 2014. El nombre de consultes augmenta el 2004 fins a situar-se en un total de 580 el 2005, i des d'aquell any les consultes van augmentant cada any amb petits descensos. L'augment que

es produeix del 2004 al 2005 pot ser degut al fet que el 12 de març de 2004 va entrar en vigor el TRLIS, i el fet que des de llavors les consultes no hagin disminuït considerablement, sinó que s'hagin mantingut més o menys constant, s'explica pel fet de les petites modificacions que s'han anat produint en la regulació de l'IS cada any des de llavors.

A finals de 2014 s'aprova una reforma fiscal a Espanya que, a més d'afectar l'IRPF també va afectar en gran mesura l'IS. En aquest sentit, es promulga la Llei 27/2014, que va entrar en vigor l'1 de gener de 2015. Tal i com passa en l'àmbit de l'IRPF, les consultes en relació a l'IS enfilen les seves xifres màximes, situant-se el 2015 en un total de 1.161 i el 2016 en un total de 1.889. Pel que fa a l'any 2017, després del transcurs d'un parell d'anys des de la implementació de la reforma, les consultes han disminuït a xifres molt baixes, situant-se en un total de 339.

Les mateixes dades es poden analitzar visualitzar a partir de l'anàlisi en increments de percentatge, tal i com ens mostra el gràfic 9. Els increments en el nombre de consultes més elevat es produeix els anys 2003, 2005 i el 2015 i 2016, si bé destaquen aquests dos darrers anys pel fet de la seva continuïtat. És sorprenent que la darrera reforma de la Llei, operada per la Llei 27/2014 hagi augmentant fins a xifres tant elevades el nombre de consultes respecte a l'IS. Sembla que, tal i com passa amb l'IRPF, no sigui prou comprensible pels contribuents.

Gràfic 9: Consultes tributàries IS en increments de percentatge



Font: elaboració pròpia a partir base dades DGT

En darrer lloc, es du a terme l'últim anàlisi de comprovació, contraposant les dades esmentades amb l'evolució del nombre de declarants en l'IS. En aquest cas també es descarta cap tipus de correlació entre el nombre de declarants i l'augment en les consultes tributàries sobre l'IS. Així ens ho mostren de manera visual la Taula 5 i el Gràfic 10 en què és palès que el nombre de declarants en l'IS va en augment progressivament fins l'any 2008, després s'estanca i incrementa de manera més moderada; mentre que, tanmateix, el nombre de consultes va augmentant i disminuint.

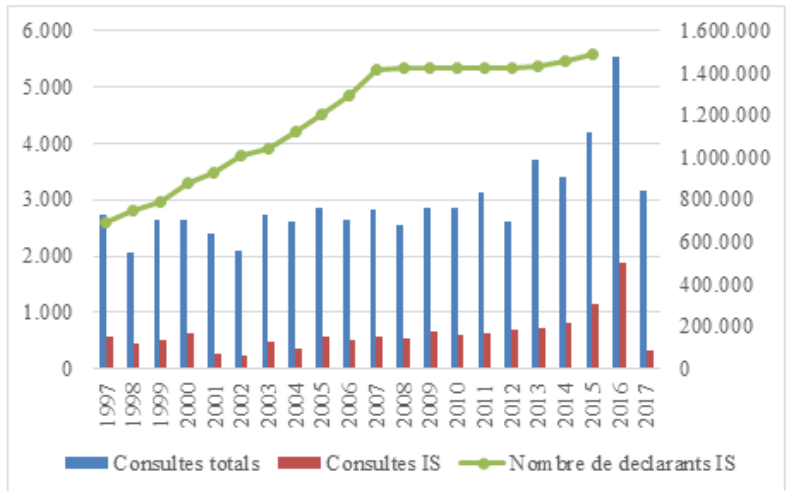
Taula 5: Comparativa consultes totals, IS i nombre de declarants

Anys	Consultes totals	Consultes IS	Nombre de declarants IS
1997	2.730	558	694.487
1998	2.068	437	745.853
1999	2.635	496	791.973
2000	2.641	616	876.530
2001	2.392	264	928.897
2002	2.092	230	1.011.557
2003	2.747	471	1.044.117
2004	2.604	353	1.119.635
2005	2.855	580	1.202.637
2006	2.643	503	1.296.060
2007	2.830	562	1.413.095
2008	2.560	535	1.421.543
2009	2.865	657	1.419.070
2010	2.842	615	1.420.707
2011	3.116	644	1.421.420
2012	2.613	678	1.423.076
2013	3.697	724	1.434.775
2014	3.409	806	1.453.514
2015	4.191	1161	1.485.102
2016	5.523	1889	
2017	3.166	339	
TOTAL	62.217	13.118	22.604.048

** Dada no disponible al temps de fer el treball*

Font: elaboració pròpia a partir base de dades DGT

Gràfic 10: Comparativa consultes totals, IS i nombre de declarants IS



Font: elaboració pròpia a partir de la base de dades de la DGT i Memòries de l'Administració tributària

V. CONCLUSIONS

Després de l'estudi detallat de les consultes tributàries a les quals ens permet accedir la base de dades de la DGT (període 1997-2017) i analitzant-les en concret en l'aplicació de dos tributs específics, l'IRPF i l'IS, que són de gran importància en l'àmbit de la tributació a Espanya, es pot donar resposta a la hipòtesi principal plantejada: el sistema fiscal espanyol és massa complex com a conseqüència de la hiperactivitat reguladora duta a terme per part del legislador.

Aquesta complexitat del sistema fiscal espanyol radica en una qüestió estructural, és a dir, en el canvi tant constant de la normativa i no en un element conjuntural, és a dir, en el propi canvi que aquesta experimenta.

L'anàlisi de les consultes tributàries ens indica que hi ha un cert element conjuntural que és important i que, de fet, és aquest element el que fa augmentar les consultes tributàries. Els períodes d'augment de les consultes tributàries coincideixen amb les reformes de la normativa i en els gràfics es pot observar clarament com les consultes descendeixen a mesura que passen els anys des que s'ha implementat la reforma que les havia fet augmentar. Així doncs, es pot concloure que a partir dels contribuents estan informats ja no es generen més consultes tributàries.

Tanmateix, la complexitat del sistema no es deu a l'efecte d'aquests pics conjunturals, sinó al seu encadenament en el temps, que provoca un problema subjacent de caire estructural que és el que aporta la complexitat al sistema: hi ha massa canvis que provoquen massa pics conjunturals que fa que les consultes tributàries al llarg del temps oscil·lin, vagin augmentant i disminuint constantment.

En resum, les consultes són originades per un element que podem titllar de conjuntural, però la complexitat del sistema espanyol es fonamenta en un component estructural, els canvis massa constants en la normativa.

Les modificacions que es duen a terme en la regulació són reformes que es fa sobre la mateixa normativa i en poc marge de temps. El fet que cada cop es generin més consultes tributàries és un clar indicatiu de què el legislador no l'acaba d'adaptar adequadament, és a dir, que seva modificació està mal dissenyada i passat molts pocs anys la torna a reformar, fet que comporta que el ciutadà, com a regla general, recorri a les consultes tributàries per aclarir els dubtes que se li plantegin però, també, per altres motius, com per exemple per guanyar seguretat jurídica en l'aplicació del tribut. A més, tants canvis provoca certa ineficàcia en el coneixement dels assessors fiscals: hi ha molts pocs experts en la matèria i sovint es consulten temes que ja s'havien consultat prèviament per part d'altres contribuents, perquè no s'acaba d'entendre. Els assessors fiscals també recorren a les consultes tributàries per aconseguir seguretat jurídica en el cas concret quan no s'entén bé la normativa.

La hiperactivitat legislativa per part del legislador, que provoca canvis tant constants en la normativa, en estudiar-se amb relació a l'impost sobre la renda de les persones físiques i l'impost de societats mostra un element intrínsec que també s'ha de tenir en compte: s'està utilitzant la llei amb finalitats sociopolítiques, com a instrument de política fiscal, de la mà del partit polític que governi i és aquesta la causa de que la llei canviï tant, atès que cada partit polític l'adapta a la seva manera.

L'evolució normativa en l'àmbit de l'IRPF i de l'IS destaca la constant evolució d'uns tributs que constitueixen un dels eixos fonamentals de la política fiscal de l'Estat, així com un dels principals instruments per a la consecució d'altres objectius d'interès general (a tall d'exemple, la creació de treball o la protecció de les persones amb discapacitat). Per exemple, tal i com explica la pròpia Exposició de Motius de la Llei 35/2006, els governants han fet ús de l'impost sobre la renda de les persones físiques com a mecanisme habitual a l'hora de fer política com a pilar essencial en la fiscalitat espanyola.

En definitiva, es provoquen més efectes perjudicials que els beneficis que es pretenen assolir en augmentar la complexitat del sistema d'aplicació dels tributs; complexitat que es podria evitar buscant el compliment d'aquestes finalitats a partir d'instruments que no impliquessin la reforma de les lleis.

Finalment, hi ha una falta de regulació adequada que es podria suplir a partir de la promulgació de reglaments de desenvolupament de les lleis que preveïessin els diferents supòsits que generen dubtes al contribuent atès que s'han convertit les consultes tributàries vinculants emeses per la DGT en el desenvolupament reglamentari de les lleis tributàries a Espanya. Millorant l'element conjuntural que existeix s'aconseguiria evitar l'element estructural que aporta tanta complexitat al sistema fiscal espanyol.

VI. BIBLIOGRAFIA

1. Libres

- (2004). *Ley comentada del impuesto sobre sociedades: concordada, jurisprudencia, consultas tributarias y doctrina: [texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, RD Leg. 4/2004, de 5 de marzo de 2004]*. Barcelona: Deusto. ISBN: 8423434885.
- ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. (2001). *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado. Documento de Trabajo n.º 21/01*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. (2005). *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. Documento de Trabajo n.º 28/05*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CASANELLAS CHUECOS, Montserrat; TOVILLAS MORÁN, José María. (2016). *Lecciones de derecho financiero y tributario*. (3a ed.). Barcelona: Atelier libros jurídicos. ISBN: 9788416652020.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (dirs.). (2017). *Manual de derecho tributario: parte especial*. (4a ed.). Barcelona: Atelier. ISBN: 9788416652686.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio (2000). *El Nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas: reflexiones y consideraciones*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos. ISBN: 8488533438
- CAZORLA PRIETO, Luis María; PEÑA ALONSO, José Luis. (2003). *La Reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas: (Ley 46/2002, de 18 de diciembre, y Real Decreto 27/2003, de 10 de enero)*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Aranzadi. ISBN: 8497670957.
- DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro; GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel. (2011). *Evolución del sistema fiscal español: 1978-2010. Documento de Trabajo n.º 13/2011*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. (2007). *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Valencia: Tirant lo Blanch. ISBN: 9788484569695.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, ISMAEL (coord.); CAYÓN GALIARDO, Antonio (dir.). (2007) *El impuesto sobre la renta de las personas físicas en la ley 35/2006, de 28 de noviembre*. (1a ed.). Madrid: La Ley. ISBN: 9788497257794.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, José Antonio. (2012). *Panorámica de la economía española en perspectiva comparada. Análisis y evolución de las principales macromagnitudes del sistema fiscal. Documento de Trabajo nº 20/2012*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PÉREZ ROYO, Fernando. (2017). *Derecho financiero y tributario: parte general*. (27a ed.). Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters Civitas. ISBN: 9788491528210.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M.^a Begoña. (2002). *Las consultas a la Administración Tributaria*. Madrid: Marcial Pons. ISBN: 8472489701.

2. Edicions electròniques de diaris

- ANGED (2015). *El talón de Aquiles del sistema fiscal: Complejidad, costes y seguridad jurídica*. Recuperat de <http://www.anged.es/2015/11/el-talon-de-aquiles-del-sistema-fiscal-complejidad-costes-y-seguridad-juridica/>
- CASTILLO, M. (2014). *El sistema fiscal español no incentiva la actividad económica ni el pago de impuestos, según los expertos*. Recuperat de: <http://www.expansion.com/2014/02/17/economia/1392638369.html>
- EL PAÍS (2006). *El Banco Mundial denuncia la complejidad del sistema fiscal español*. Recuperat de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2006/11/08/economia/1162968987_850215.html
- EL PAÍS (2014). *Así es la reforma fiscal de Montoro y todas sus novedades*. Recuperat de <http://www.economista.es/espana/noticias/6261793/11/14/Asi-es-la-reforma-fiscal-de-Montoro-y-todas-sus-novedades.html>
- MAZO, Estela; GALERA, César (2017). *El sistema fiscal español, entre los peores de los países desarrollados*. Recuperat de <http://www.expansion.com/economia/2017/07/19/596dc7b3e2704e0b4b8b45e3.html>
- PWC ESPANYA (2017). *Publicaciones – Legal y Fiscal*. Recuperat de <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/consenso-fiscal.html>

3. Articles

- DURÁN-CABRÉ, José M.^a; ESTELLER-MORÉ, Alejandro (2015). *La reforma fiscal 2014 y la opinión de los asesores fiscales*. *Cuadernos de Información económica*, núm. 245, pàg. 39-53.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN, Antonio. (2017). *La legislación de Augusto*. *Gestión*, vol. 35, nº Esp. 87-104.
- GRAU RUIZ, Amparo. (2004). *El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias*. *Conferencias y comunicaciones presentadas. Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria, 22-25 noviembre 2004*, pàg. 51-60.
- RUEDA LÓPEZ, Nuria. (2012). *Evolución del sistema tributario en España*. *eXtoikos*, núm. 7, pàg. 25-37.
- SLEMROD, Joel. (2005). *The Etiology of Tax Complexity: Evidence from U.S. State Income Tax Systems*. *Public Finance review*, vol. 33, núm. 3, pàg. 279-299.
- TRAN-NAM, Binh; EVANS, Chris. (2014). *Towards the Development of a Tax System Complexity Index*. *Fiscal Studies: The Journal of Applied Public Economics*, vol. 35, issue 3, pàg. 341-370.

- ULPH, David. (2014). Measuring tax complexity. *School of Economics & Finance Discussion Papers, núm. 1417*, pàg. 1-13.

4. Altres fonts

- Secretaría de Estado de Hacienda; Dirección General de Tributos. (2018). *Consultas de la D.G. Tributos: Base de datos de Consultas tributarias*. Recuperat de <http://petete.minhafp.gob.es/consultas/>
- Inspección General. (2018). *Memorias de la Administración Tributaria*. Recuperat de: <http://www.minhafp.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx>
- Banco de España. (2018). *Informes de coyuntura*. Recuperat de: https://www.bde.es/f/webbde/Secciones/Publicaciones/OtrasPublicaciones/Fich/InformeCrisis_Intr.pdf

5. Legislació

- Llei 230/1963, de 28 de desembre, general tributària
- Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària
- Reial Decret 1552/2004, de 25 de juny, pel qual es desenvolupa l'estructura orgànica bàsica del Ministeri d'Economia i Hisenda
- Reial Decret 222/1987, de 20 de febrer, relatiu a l'estructura orgànica del Ministeri d'Economia i Hisenda
- Llei 44/1978, de 8 de setembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques
- Llei 18/1991, de 6 de juny, de l'impost sobre la renda de les persones físiques
- Reial Decret 1841/1991, de 30 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques i es modifiquen altres normes tributàries.
- Llei 40/1998, de 9 de desembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i altres normes tributàries
- Reial decret 214/1999, de 5 de febrer, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- Llei 46/2002, de 18 de desembre, de reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques i per la qual es modifiquen les lleis dels impostos sobre societats i sobre la renda de no residents.
- Reial decret legislatiu 3/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- Reial decret 1775/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques
- Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni

- Reial decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques i es modifica el Reglament de Plans i fons de pensions, aprovat pel Reial decret 304/2004, de 20 de febrer.
- Llei 26/2014, de 27 de novembre, per la qual es modifiquen la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, el Text refós de Llei de l'impost sobre la renda de no residents, aprovat pel Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, i altres normes tributàries. (BOE, 28 de novembre de 2014)
- RDL 1/2017, de 20 de gener, de mesures urgents de protecció de consumidors en matèria de clàusules sòl.
- Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la qual s'adopten diverses mesures tributàries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica.
- Llei 61/1978, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats
- Reial decret 2631/1982, de 15 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats.
- Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats
- Reial decret 537/1997, de 14 d'abril, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats.
- Llei 46/2002, de reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques i per la qual es modifiquen les Lleis dels impostos sobre societats i sobre la renda de no residents
- Real Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre societats
- Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal
- Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea
- Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la qual s'adopten diverses mesures tributàries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica
- Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats
- Reial decret 634/2015, de 10 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats.

VII. ANNEXOS

1. Annex I

Evolució normativa del règim jurídic de les consultes tributaries d'acord amb la Llei General Tributària.

Redacció original de la Llei 230/1963, de 28 de desembre, General Tributària	Redacció després de les reformes a la Llei 230/1963, de 28 de desembre, General Tributària	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
<p>Artículo ciento siete.</p> <p>Uno. Los sujetos pasivos podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen o la clasificación tributaria que en cada caso les corresponda.</p> <p>Dos. La contestación tendrá el carácter de mera información y no la de acto administrativo, no vinculando a la Administración, salvo que por Ley se disponga lo contrario.</p> <p>Tres. No obstante lo establecido en el apartado anterior, el sujeto pasivo que tras haber formulado su consulta hubiere cumplido las</p>	<p>Artículo ciento siete</p> <p>Uno. Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.</p> <p>Las consultas se formularán por los sujetos pasivos o, en su caso, obligados tributarios mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación en el que, con relación a la cuestión planteada, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria:</p> <p>a) Los antecedentes y las circunstancias del</p>	<p>Artículo 88. Consultas tributarias escritas.</p> <p>1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.</p> <p>2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.</p> <p>La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.</p> <p>3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones</p>

<p><i>obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación del órgano competente no incurrirá en responsabilidad siempre que la consulta reúna los siguientes requisitos: a) que comprenda todos los antecedentes y circunstancias necesarios para la formación del juicio de la Administración; b) que aquéllos no se hubieran alterado posteriormente, y c) que se hubiera formulado la consulta antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración.</i></p>	<p><i>caso.</i></p> <p>b) <i>Las dudas que suscite la normativa tributaria aplicable.</i></p> <p>c) <i>Los demás datos y elementos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.</i></p> <p>Dos. <i>Salvo en los supuestos previstos en los apartados 4 y 5 de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria. No obstante, el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta, hubiese cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes, siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.</i></p> <p>Tres. <i>Asimismo, podrán formular consultas</i></p>	<p><i>patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.</i></p> <p><i>4. La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.</i></p> <p><i>5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.</i></p> <p><i>6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la</i></p>
--	---	--

	<p><i>debidamente documentadas los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.</i></p> <p><i>No incurrirán en responsabilidad, en los términos del apartado anterior, los obligados tributarios que hubiesen cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación a las referidas consultas.</i></p> <p><i>Cuatro.</i> <i>La contestación a las consultas escritas tendrán carácter vinculante para la Administración tributaria en los siguientes supuestos:</i></p> <p><i>a)</i> <i>Inversiones en activos empresariales efectuadas en España por personas o entidades residentes y no residentes, siempre y cuando la consulta se formule por la persona o entidad residente o no residente con carácter previo a la</i></p>	<p><i>consulta.</i></p> <p><i>7. El procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.</i></p> <p><i>8. La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.</i></p> <p><i>Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.</i></p> <p><i>1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.</i></p> <p><i>En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.</i></p> <p><i>Los órganos de la Administración tributaria</i></p>
--	--	---

	<p><i>realización de la inversión.</i></p> <p>b) <i>Incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.</i></p> <p>c) <i>Operaciones intracomunitarias realizadas por empresas de distintos Estados miembros de la Unión Europea.</i></p> <p>d) <i>Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.</i></p> <p>e) <i>Cuando las leyes de los tributos o los reglamentos comunitarios así lo prevean.</i></p> <p>f) <i>Interpretación y aplicación del capítulo VIII, del Título VIII de la <u>Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades</u>, a las operaciones de reorganización empresarial. Letra f) del número 4 del artículo 107 introducida por el número 1.º del artículo 20 de la Ley 50/1998, 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social («B.O.E.» 31 diciembre). Vigencia: 1 enero 1999</i></p> <p>g) <i>Interpretación y aplicación a supuestos y proyectos específicos de los incentivos a la investigación científica y a la innovación</i></p>	<p><i>encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.</i></p> <p><i>2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.</i></p> <p><i>3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.</i></p> <p><i>4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.</i></p>
--	--	--

tecnológica previstos en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Letra g) del número 4 del artículo 107 introducida por el artículo 15 de la Ley 55/1999, 29 diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social («B.O.E.» 30 diciembre). Vigencia: 1 enero 2000

h) Interpretación y aplicación del régimen establecido para las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Letra h) del número 4 del artículo 107 introducida en su actual redacción por el artículo 31 de la Ley 6/2000, 13 diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa («B.O.E.» 14 diciembre). Téngase en cuenta que pese al tenor literal de la mencionada ley, la presente letra fue introducida con anterioridad por la Ley 3/2000, de 23 de junio. Vigencia: 15 diciembre 2000

Reglamentariamente se determinará el alcance de los supuestos previstos en las letras anteriores así como el procedimiento para la tramitación y contestación de estas consultas.

Salvo en el supuesto de que se modifique la legislación o que exista jurisprudencia aplicable al caso, la Administración tributaria estará obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

Cinco. *Tendrá, asimismo, carácter vinculante, en los términos que reglamentariamente se determinen, la contestación a consultas escritas formuladas por:*

a) Las empresas o representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la Administración competente y con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal de la empresa.

b) Las entidades de crédito y las de seguros, en relación con el régimen fiscal de los activos

financieros y de los seguros de vida ofrecidos con carácter masivo a través de contratos de adhesión, siempre y cuando la consulta se formule con carácter previo a su difusión o divulgación.

***Seis.** La competencia para contestar las consultas establecidas en este precepto corresponderá a los centros directivos del Ministerio de Economía y Hacienda que tengan atribuida la iniciativa del procedimiento para la elaboración de disposiciones en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su propuesta o interpretación.*

***Siete.** Los obligados tributarios no podrán entablar recurso alguno contra la contestación a las consultas recogidas en este precepto, sin perjuicio de que puedan hacerlo contra el acto o actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios manifestados en las mismas.*

Artículo 107 redactado por el artículo único de la Ley 25/1995, 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria («B.O.E.» 22 julio). Vigencia: 23 julio 1995

- *Redacción original:*

Artículo ciento siete.

Uno. Los sujetos pasivos podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen o la clasificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Dos. La contestación tendrá el carácter de mera información y no la de acto administrativo, no vinculando a la Administración, salvo que por Ley se disponga lo contrario.

Tres. No obstante lo establecido en el apartado anterior, el sujeto pasivo que tras haber formulado su consulta hubiere cumplido las obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación del órgano competente no incurrirá en responsabilidad siempre que la consulta reúna los siguientes requisitos: a) que comprenda todos los antecedentes y circunstancias necesarios para la formación del juicio de la Administración; b) que aquéllos no se hubieran alterado posteriormente, y c) que se hubiera formulado la consulta antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración.

- *Se modifica el art. 107 a partir del Decreto-ley 13/1975, de 17 de noviembre, por el que se aprueba un programa especial de financiación de viviendas y otras medidas coyunturales*

Consultas a la Administración

Artículo veintiuno.

Uno. El artículo ciento siete de la Ley doscientos treinta/mil novecientos sesenta y tres, de veintiocho de diciembre, General Tributaria, quedará redactada de la siguiente forma:

«Primero.—Los sujetos pasivos podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen o la clasificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Segundo.—Los órganos de gestión de la Administración quedarán obligados a aplicar los criterios reflejados en la contestación a la consulta. Los interesados no podrán entablar recurso alguno contra la misma, aun cuando puedan hacerlo posteriormente contra el acto administrativo basado en ella.

Tercero.—Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, la Administración no quedará vinculada por la contestación en los casos siguientes:

- a) *Cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados.*

b) Cuando se modifique la legislación aplicable.

Cuarto.—Para que las contestaciones de la Administración surtan los efectos previstos en los apartados anteriores, las consultas habrán de reunir, necesariamente, los siguientes requisitos:

a) *Que comprendan todos los antecedentes y circunstancias necesarios para la formación del juicio de la Administración.*

b) *Que aquéllos no se hubieran alterado posteriormente; y*

c) *Que se hubiera formulado la consulta antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración.*

Quinto.—La Administración podrá rechazar las consultas que no reúnan los antecedentes y circunstancias a que se refiere el apartado a) del párrafo anterior.

Sexto.—La presentación de la consulta ante la Administración no interrumpe los plazos previstos en las Leyes para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.»

Dos. *Por el Ministerio de Hacienda se dictarán las normas de desarrollo del presente artículo, regulando, en particular, la competencia y el procedimiento para la evacuación de las consultas a que el mismo se refiere*

➤ *Se interpreta el art. 107, por Resolución de 7 de enero de 1980,*

Resolución de la Dirección General de Tributos por la que se establece el procedimiento para la contestación vinculante a las consultas formuladas conforme al artículo 107 de la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre.

TEXTO

EL ARTICULO 21 DEL DECRETO-LEY 13/1975, DE 17 DE NOVIEMBRE, DIO NUEVA REDACCION AL ARTICULO 107 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 230/1963, DE 28 DE DICIEMBRE, EN EL SENTIDO DE CONCEDER EFICACIA VINCULANTE A LAS CONTESTACIONES DE LA ADMINISTRACION A LAS CONSULTAS FORMULADAS POR LOS CONTRIBUYENTES.

PARA RESOLVER LA GRAN CANTIDAD DE CONSULTAS QUE, AL AMPARO DE DICHO ARTICULO, SE VIENEN PRESENTANDO, ASI COMO PARA CONSEGUIR QUE LAS CONTESTACIONES A LAS MISMAS SE PRODUZCAN CON EL RIGOR Y COORDINACION DEBIDOS, ESTA DIRECCION GENERAL ACUERDA, EN USO DE SUS FACULTADES, LO SIGUIENTE:

PRIMERO.- CONFORME A LA AUTORIZACION CONCEDIDA POR EL EXCELENTISIMO SEÑOR MINISTRO AL AMPARO DEL ARTICULO 22 DE LA LEY DE

REGIMEN JURIDICO DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO DE 26 DE JULIO DE 1957, SE DELEGA EN LOS SUBDIRECTORES GENERALES DE ESTE CENTRO LA CONTESTACION VINCULANTE A LAS CONSULTAS FORMULADAS EN APLICACION DEL ARTICULO 107 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 230/1963, DE 28 DE DICIEMBRE, RELACIONADAS CON LAS COMPETENCIAS QUE SE LES ATRIBUYE EN LOS ARTICULOS SIETE, OCHO Y DIEZ DEL REAL DECRETO 1678/1979, DE 6 DE JULIO.

SEGUNDO.- LAS CONSULTAS SE CONTESTARAN PREVIA AUDIENCIA DE UNA COMISION CONSTITUIDA EN EL SENO DE ESTA DIRECCION GENERAL E INTEGRADA POR:

A) EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO.

B) EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS INDIRECTOS.

C) EL ADMINISTRADOR DE LA ADMINISTRACION CENTRALIZADA DE TRIBUTOS.

D) EL JEFE DEL GABINETE DE ESTUDIOS.

E) UN REPRESENTANTE DE LA INSPECCION CENTRAL, DESIGNADO POR ESTA DIRECCION GENERAL A PROPUESTA DEL ILUSTRISIMO SEÑOR INSPECTOR CENTRAL.

F) EL JEFE DE LA ASESORIA JURIDICA DE ESTE CENTRO DIRECTIVO.

G) EL JEFE DE LA SECCION DEL IMPUESTO O ASUNTO A QUE SE REFIERA LA CONSULTA, QUE ACTUARA COMO SECRETARIO PONENTE.

ACTUARA COMO PRESIDENTE DE ESTA COMISION, EL SUBDIRECTOR DE LA MATERIA QUE, EN CADA CASO, SEA OBJETO DE DICTAMEN.

TERCERO.- CUANDO EL VOLUMEN O LA IMPORTANCIA DE LAS CONSULTAS LO ACONSEJEN, PODRAN FORMAR PARTE DE DICHA COMISION, CON EL CARACTER DE ASESOR-PONENTE, UN INSPECTOR NACIONAL. A TAL EFECTO, ESTA DIRECCION RECARARA DEL ILUSTRISIMO SEÑOR INSPECTOR CENTRAL, EL NUMERO DE LOS QUE CONSIDERE PRECISOS PARA LA NORMALIZACION DEL SERVICIO.

LOS INSPECTORES NACIONALES DESIGNADOS SOLO FORMARAN PARTE DE LA COMISION EN QUE HAYAN DE ACTUAR COMO PONENTES.

CUARTO.- DE LAS CONTESTACIONES VINCULANTES A LAS CONSULTAS, SE DARA TRASLADO A LOS SUJETOS PASIVOS INTERESADOS, ASI COMO AL DELEGADO DE HACIENDA DE LA PROVINCIA EN QUE RADIQUE EL DOMICILIO

FISCAL DE ESTOS Y, PARA SU CONOCIMIENTO, A LA INTERVENCION GENERAL DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO Y A LA INSPECCION GENERAL DEL MINISTERIO DE HACIENDA.

QUINTO.- ESTA DIRECCION GENERAL PUBLICARA PERIODICAMENTE, AQUELLAS CONTESTACIONES QUE, POR LOS CRITERIOS INTERPRETATIVOS QUE DETERMINEN, SE CONSIDEREN DE INTERES GENERAL.

ADEMAS, ORGANIZARA UNA CENTRAL DE INFORMACION BASADA EN PRINCIPIOS INFORMATICOS, PARA QUE LOS SERVICIOS TERRITORIALES DE GESTION E INSPECCION TENGAN PUNTUAL CONOCIMIENTO DE LAS CONTESTACIONES A LAS CONSULTAS VINCULANTES ASI COMO DE LAS RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONOMICO-ADMINISTRATIVOS PROVINCIALES Y CENTRAL Y DE LAS SENTENCIAS DE LAS SALAS DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DES DE LAS LAS AUDIENCIAS TERRITORIALES, AUDIENCIA NACIONAL Y TRIBUNAL SUPREMO, QUE TENGAN RELACION CON LOS IMPUESTOS CUYA GESTION E INSPECCION CORRESPONDA A ESTE CENTRO DIRECTIVO.

MADRID, 7 DE ENERO DE 1980.- EL DIRECTOR GENERAL, ALFONSO GOTA LOSADA.

➤ *Se modifica, por Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.*

«Artículo 107.

1. Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Las consultas se formularán por los sujetos pasivos o, en su caso, obligados tributarios mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación en el que, con relación a la cuestión planteada, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria:

a) Los antecedentes y las circunstancias del caso.

b) Las dudas que suscite la normativa tributaria aplicable.

c) Los demás datos y elementos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

2. Salvo en los supuestos previstos en los apartados 4 y 5 de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria. No obstante, el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta, hubiese cumplido sus

obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes, siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

3. Asimismo, podrán formular consultas debidamente documentadas los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

No incurrirán en responsabilidad, en los términos del apartado anterior, los obligados tributarios que hubiesen cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación a las referidas consultas.

4. La contestación a las consultas escritas tendrán carácter vinculante para la Administración tributaria en los siguientes supuestos:

a) Inversiones en activos empresariales efectuadas en España por personas o entidades residentes y no residentes, siempre y cuando la consulta se formule por la persona o entidad residente y no residente con carácter previo a la realización de la inversión.

b) Incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.

c) Operaciones intracomunitarias realizadas por empresas de distintos Estados miembros de la Unión Europea.

d) Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.

e) Cuando las leyes de los tributos o los reglamentos comunitarios así lo prevean.

Reglamentariamente se determinará el alcance de los supuestos previstos en las letras anteriores así como el procedimiento para la tramitación y contestación de estas consultas.

Salvo en el supuesto de que se modifique la legislación o que exista jurisprudencia aplicable al caso, la Administración tributaria estará obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

5. Tendrá, asimismo, carácter vinculante, en los términos que reglamentariamente se determinen, la contestación a consultas escritas formuladas por:

a) *Las empresas o representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la Administración competente y con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal de la empresa.*

b) *Las entidades de crédito y las de seguros, en relación con el régimen fiscal de los activos financieros y de los seguros de vida ofrecidos con carácter masivo a través de contratos de adhesión, siempre y cuando la consulta se formule con carácter previo a su difusión o divulgación.*

6. *La competencia para contestar las consultas establecidas en este precepto corresponderá a los centros directivos del Ministerio de Economía y Hacienda que tengan atribuida la iniciativa del procedimiento para la elaboración de disposiciones en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su propuesta o interpretación.*

7. *Los obligados tributarios no podrán entablar recurso alguno contra la contestación a las consultas recogidas en este precepto, sin perjuicio de que puedan hacerlo contra el acto o actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios manifestados en las mismas.»*

1. *Se modifican los arts. 107 y 128, por Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.*

Artículo 20. Modificación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Primero. Se añade una nueva letra f) al apartado 4 del artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que quedará redactada como sigue:

«f) Interpretación y aplicación del capítulo VIII, del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a las operaciones de reorganización empresarial.»

➤ *Se modifica: el art. 107.4, por Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.*

Artículo 15. Modificación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Se añade una nueva letra g) al apartado 4 del artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, con la siguiente redacción:

«g) Interpretación y aplicación a supuestos y proyectos específicos de los incentivos a la investigación científica y a la innovación tecnológica previstos en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.»

- *Se añade el art. 107.4.g), por Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.*

Artículo decimonoveno. Consultas tributarias en relación con el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

Se incorpora una nueva letra g) en el apartado 4 del artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, con la siguiente redacción:

"g) Interpretación y aplicación del régimen establecido para las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley del Impuesto sobre Sociedades."

- *Se modifica: el art. 107.4, por Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.*

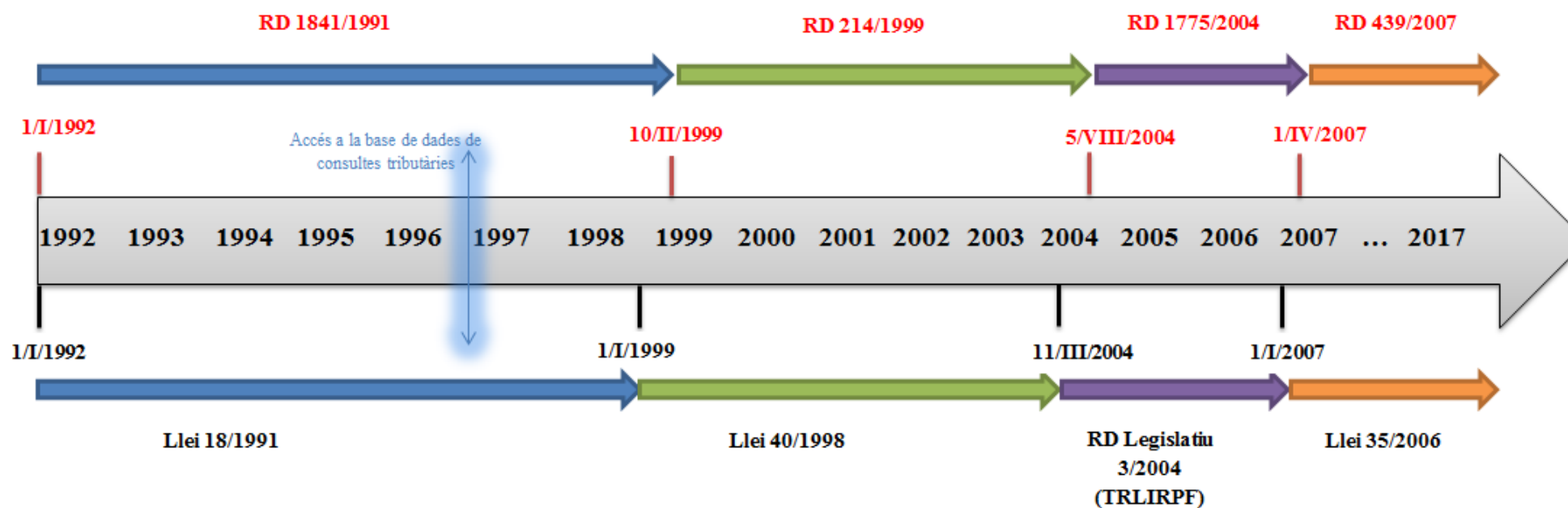
Artículo 31. Consultas tributarias en relación con el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

Se incorpora una nueva letra h) en el apartado 4 del artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, con la siguiente redacción:

«h) Interpretación y aplicación del régimen establecido para las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.»

2. Annex II

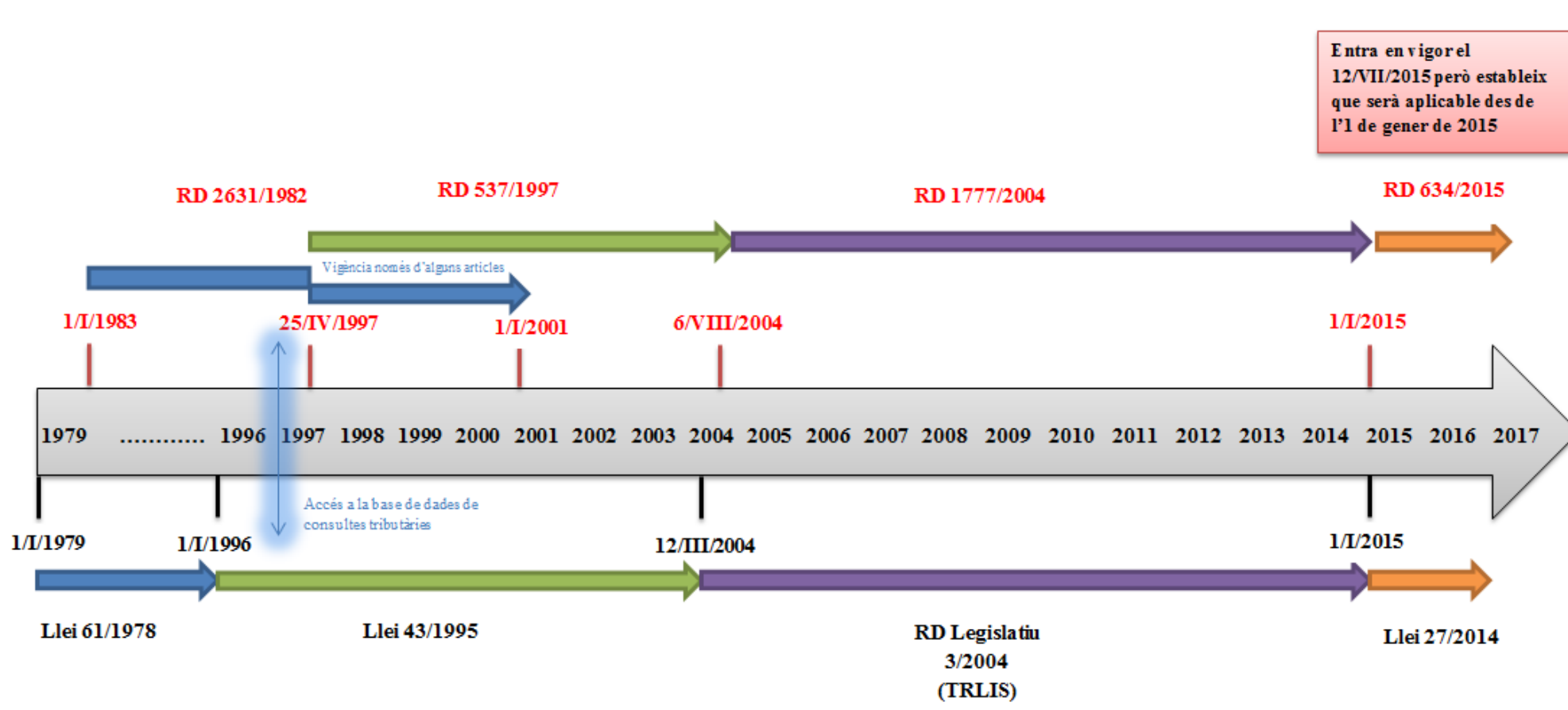
S'acompanya de manera més ampliada l'esquema que pretén exposar de manera visual l'evolució normativa de l'IRPF. L'esquema comprèn el període de 1978 (amb l'aprovació de l'antecedent més immediat de LIRPF que tenim) a 2017 i s'hi ha fet constar tant les lleis com els reglaments que han regulat aquest tribut.



Font: elaboració pròpia.

3. Annex III

S'acompanya de manera més ampliada l'esquema que pretén exposar de manera visual l'evolució normativa de l'IS. L'esquema comprèn el període de 1978 a 2017 i s'hi ha fet constar tant les lleis com els reglaments que han regulat aquest tribut.



Font: elaboració pròpia.

4. Annex IV

➤ Consultes a la DGT totals del període comprès entre gener 1997 i novembre 2017

	1997			1998			1999			2000			2001		
	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total
Gener	164	0	164	143	2	145	122	1	123	142	1	143	171	0	171
Febrer	221	0	221	202	4	206	137	4	141	241	21	262	263	10	273
Març	213	0	213	164	0	164	185	3	188	364	18	382	242	6	248
Abril	325	0	325	224	4	228	236	3	239	298	11	309	172	7	179
Maig	172	0	172	197	5	202	195	11	206	192	2	194	224	14	238
Juny	336	0	336	256	3	259	260	20	280	124	0	124	294	21	315
Juliol	323	2	325	223	4	227	322	27	349	60	11	71	206	11	217
Agost	120	1	121	58	0	58	49	2	51	23	4	27	31	0	31
Setembre	107	0	107	106	2	108	237	10	247	212	10	222	172	0	172
Octubre	294	9	303	147	2	149	313	16	329	289	5	294	165	0	165
Novembre	215	3	218	144	1	145	201	15	216	253	2	255	174	5	179
Desembre	223	2	225	172	5	177	256	10	266	341	17	358	199	5	204
TOTAL	2.713	17	2.730	2.036	32	2.068	2.513	122	2.635	2.539	102	2.641	2.313	79	2.392
Mitjana per mes			228			172			220			220			199

2002			2003			2004			2005			2006		
Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total
133	1	134	137	15	152	97	4	101	31	115	146	4	197	201
184	1	185	175	8	183	346	6	352	46	205	251	3	152	155
198	2	200	145	3	148	458	6	464	62	213	275	4	274	278
141	5	146	139	14	153	254	3	257	38	198	236	2	210	212
178	10	188	125	0	125	130	0	130	18	246	264	3	190	193
157	5	162	177	5	182	74	53	127	31	329	360	6	289	295
176	16	192	191	5	196	162	0	162	19	346	365	5	340	345
4	3	7	37	0	37	130	0	130	5	43	48	1	64	65
257	14	271	356	39	395	185	79	264	15	260	275	1	225	226
220	6	226	309	31	340	119	93	212	9	252	261	1	248	249
227	3	230	203	15	218	83	116	199	7	255	262	1	227	228
141	10	151	594	24	618	69	137	206	5	107	112	6	190	196
2.016	76	2.092	2.588	159	2.747	2.107	497	2.604	286	2.569	2.855	37	2.606	2.643
		174			229			217			238			220

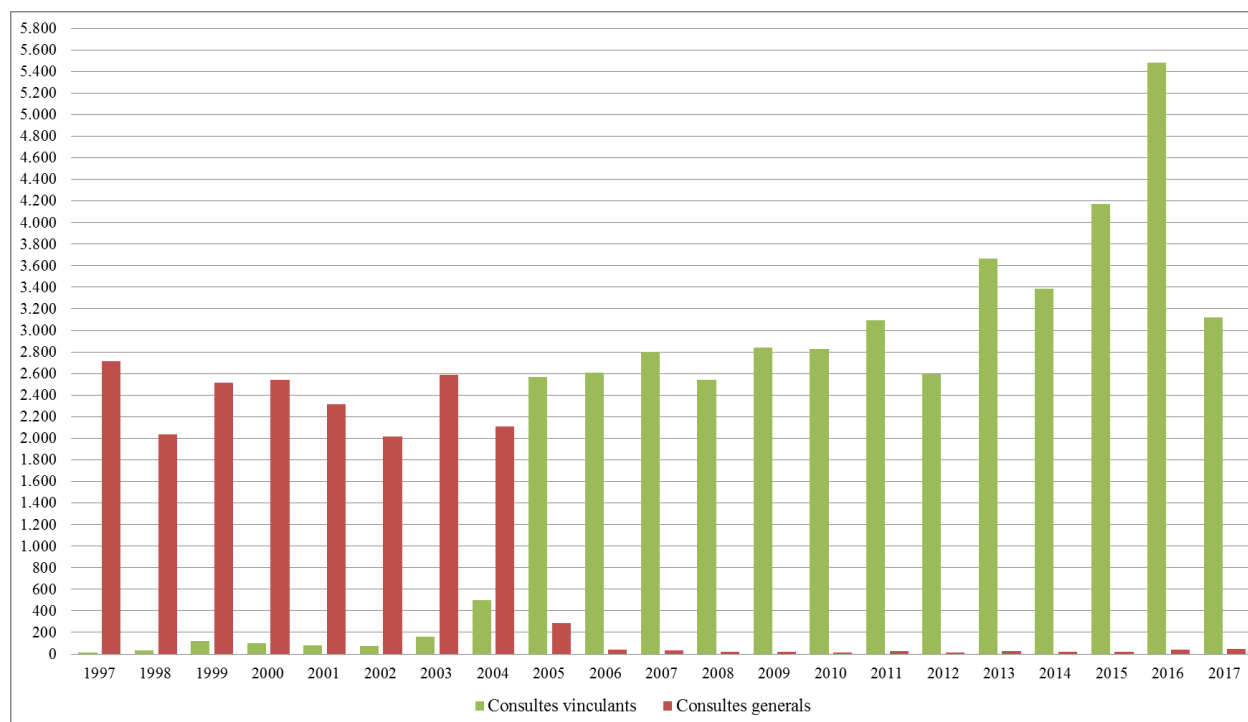
2007			2008			2009			2010			2011		
Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total
0	210	210	0	179	179	1	177	178	0	141	141	2	165	167
2	251	253	0	291	291	6	235	241	1	227	228	5	321	326
3	202	205	1	161	162	0	255	255	1	268	269	2	359	361
10	241	251	3	265	268	1	280	281	3	238	241	1	259	260
0	240	240	1	181	182	4	341	345	4	321	325	3	276	279
6	266	272	2	267	269	4	288	292	0	285	285	1	310	311
4	283	287	7	273	280	1	214	215	0	290	290	2	211	213
0	105	105	0	25	25	1	122	123	1	98	99	0	48	48
0	266	266	1	106	107	0	269	269	1	302	303	3	377	380
2	259	261	1	253	254	1	255	256	0	196	196	3	268	271
4	255	259	3	262	265	0	206	206	0	219	219	2	230	232
0	221	221	2	276	278	1	201	202	1	245	246	0	268	268
31	2.799	2.830	21	2.539	2.560	20	2.843	2.863	12	2.830	2.842	24	3.092	3.116
		236			213			239			237			260

2012			2013			2014			2015			2016		
Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total
0	206	206	1	286	287	4	261	265	3	365	368	7	359	366
8	254	262	2	347	349	1	281	282	1	318	319	1	449	450
1	213	214	3	381	384	1	349	350	8	354	362	6	547	553
2	266	268	5	497	502	3	316	319	1	338	339	4	551	555
4	266	270	2	300	302	3	246	249	0	335	335	6	478	484
0	223	223	2	337	339	4	215	219	1	327	328	4	665	669
0	249	249	1	395	396	1	425	426	1	400	401	2	498	500
0	23	23	1	87	88	0	128	128	0	86	86	1	78	79
0	192	192	5	250	255	1	334	335	0	316	316	2	554	556
0	205	205	2	342	344	1	383	384	3	514	517	3	442	445
0	187	187	3	256	259	2	267	269	2	436	438	6	578	584
2	312	314	2	190	192	2	181	183	2	380	382	0	282	282
17	2.596	2.613	29	3.668	3.697	23	3.386	3.409	22	4.169	4.191	42	5.481	5.523
		218			308			284			349			460

2017		
Generals	Vinculants	Total
1	251	252
7	262	269
2	305	307
5	221	226
1	303	304
6	365	371
1	352	353
1	141	142
6	233	239
12	377	389
6	308	314
		0
48	3.118	3.166
		317

➤ Comparativa consultes generals i consultes vinculants totals per anys (1997-2017)

ANYS	Consultes generals	Consultes vinculants	Totals
1997	2.713	17	2.730
1998	2.036	32	2.068
1999	2.513	122	2.635
2000	2.539	102	2.641
2001	2.313	79	2.392
2002	2.016	76	2.092
2003	2.588	159	2.747
2004	2.107	497	2.604
2005	286	2.569	2.855
2006	37	2.606	2.643
2007	31	2.799	2.830
2008	21	2.539	2.560
2009	20	2.843	2.863
2010	12	2.830	2.842
2011	24	3.092	3.116
2012	17	2.596	2.613
2013	29	3.668	3.697
2014	23	3.386	3.409
2015	22	4.169	4.191
2016	42	5.481	5.523
2017	48	3.118	3.166
TOTAL	19.437	42.780	62.217



➤ Consultes a la DGT en relació a l'IRPF durant el període comprès entre gener 1997 i novembre 2017

Algoritme utilitzat: Ley 18/1991 .O RD 1841/1991 .O Ley 40/1998 .O RD 214/1999 .O RD Legislativo 3/2004 .O TRLIRPF .O RD 1775/2004 .O Ley 35/2006 .O RD 439/2007 .O RIRPF

	1997			1998			1999			2000			2001		
	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total
Gener	14	0	14	6	0	6	2	0	2	53	0	53	57	0	57
Febrer	41	0	41	56	0	56	24	0	24	129	9	138	89	2	91
Març	31	0	31	34	0	34	55	0	55	204	5	209	79	0	79
Abril	123	0	123	13	0	13	71	0	71	113	1	114	65	3	68
Maig	40	0	40	24	0	24	75	5	80	37	0	37	79	0	79
Juny	121	0	121	52	0	52	120	3	123	31	0	31	73	0	73
Juliol	146	0	146	15	1	16	20	9	29	5	0	5	68	0	68
Agost	92	0	92	1	0	1	16	2	18	5	0	5	9	0	9
Setembre	21	0	21	9	0	9	46	4	50	46	0	46	46	0	46
Octubre	41	0	41	12	0	12	125	8	133	92	1	93	52	0	52
Novembre	65	0	65	12	0	12	59	10	69	122	1	123	56	0	56
Desembre	102	1	103	55	0	55	101	6	107	104	1	105	44	0	44
TOTAL	837	1	838	289	1	290	714	47	761	941	18	959	717	5	722
Mitjana per mes			70			24			63			80			60

2001			2002			2003			2004			2005			2006		
Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total
57	0	57	32	0	32	37	1	38	30	2	32	4	15	19	0	5	5
89	2	91	35	0	35	56	5	61	104	1	105	8	58	66	2	34	36
79	0	79	46	0	46	38	1	39	160	0	160	27	47	74	0	47	47
65	3	68	28	0	28	20	1	21	48	0	48	16	58	74	0	93	93
79	0	79	57	0	57	31	0	31	38	0	38	10	64	74	0	49	49
73	0	73	45	1	46	44	0	44	0	0	0	14	108	122	3	96	99
68	0	68	43	0	43	52	0	52	24	0	24	6	57	63	0	61	61
9	0	9	2	0	2	2	0	2	107	0	107	1	5	6	0	31	31
46	0	46	64	3	67	108	1	109	29	13	42	5	79	84	0	30	30
52	0	52	73	1	74	98	2	100	32	23	55	2	69	71	0	117	117
56	0	56	54	0	54	68	0	68	18	37	55	2	75	77	1	92	93
44	0	44	32	1	33	218	0	218	13	34	47	2	35	37	1	52	53
717	5	722	511	6	517	772	11	783	603	110	713	97	670	767	7	707	714
		60			43			65			59			64			60

2007			2008			2009			2010			2011		
Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total
0	63	63	0	34	34	0	32	32	0	26	26	0	58	58
1	107	108	0	86	86	0	52	52	0	54	54	0	63	63
1	14	15	0	64	64	0	83	83	0	85	85	0	87	87
8	89	97	0	51	51	0	84	84	0	83	83	0	66	66
0	65	65	0	55	55	0	84	84	0	67	67	1	78	79
0	96	96	0	78	78	0	96	96	0	99	99	0	98	98
1	54	55	0	80	80	1	116	117	0	84	84	0	90	90
0	78	78	0	11	11	0	35	35	0	33	33	0	9	9
0	54	54	0	48	48	0	78	78	0	77	77	0	90	90
2	93	95	0	94	94	0	75	75	0	60	60	2	69	71
1	87	88	0	94	94	0	58	58	0	67	67	0	70	70
0	89	89	0	74	74	0	77	77	0	72	72	0	68	68
14	889	903	0	769	769	1	870	871	0	807	807	3	846	849
		75			64			73			67			71

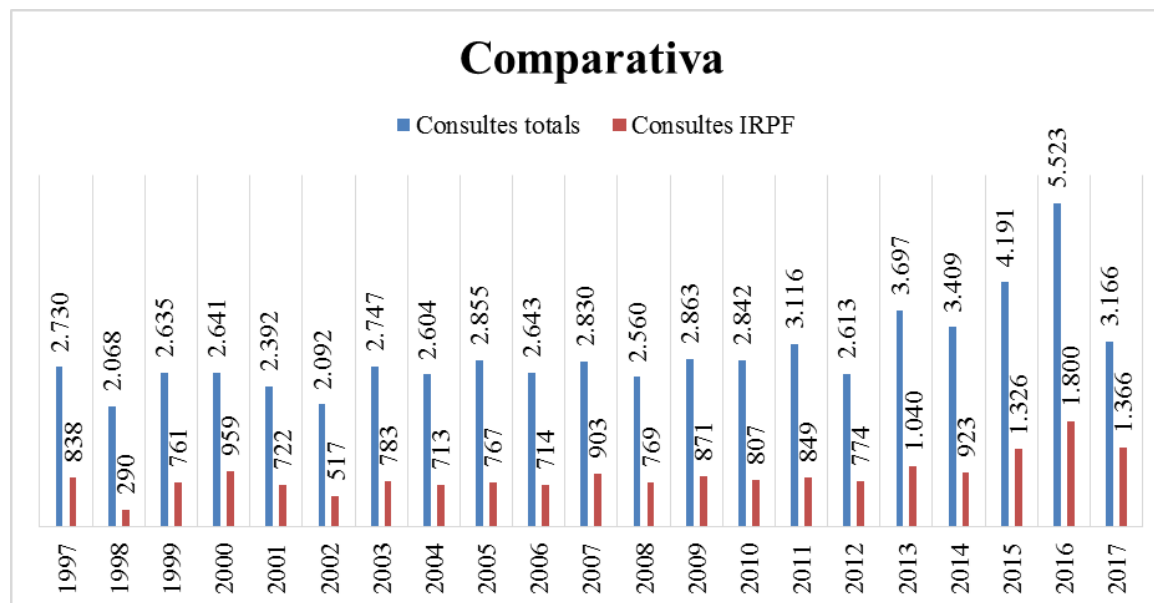
2012			2013			2014			2015			2016		
Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total	Generals	Vinculants	Total
0	59	59	0	91	91	0	61	61	0	116	116	1	110	111
0	53	53	0	70	70	0	64	64	0	102	102	0	158	158
0	58	58	0	107	107	0	95	95	0	87	87	1	186	187
0	64	64	0	119	119	0	89	89	0	108	108	0	213	213
0	75	75	0	86	86	0	48	48	0	98	98	1	171	172
0	97	97	0	129	129	0	49	49	0	108	108	0	244	244
0	112	112	0	125	125	0	157	157	0	142	142	1	161	162
0	9	9	0	43	43	0	56	56	0	54	54	0	7	7
0	65	65	0	67	67	0	87	87	0	99	99	0	199	199
0	67	67	1	92	93	0	88	88	2	170	172	0	78	78
0	49	49	0	79	79	0	70	70	0	109	109	0	175	175
0	66	66	0	31	31	0	59	59	0	131	131	0	94	94
0	774	774	1	1.039	1.040	0	923	923	2	1.324	1.326	4	1.796	1.800
		65			87			77			111			150

2017		
Generals	Vinculants	Total
0	72	72
0	89	89
0	140	140
0	118	118
0	146	146
0	175	175
0	187	187
0	61	61
0	102	102
1	150	151
0	125	125
		0
1	1.365	1.366
		124

ANYS	Consultes totals
1997	838
1998	290
1999	761
2000	959
2001	722
2002	517
2003	783
2004	713
2005	767
2006	714
2007	903
2008	769
2009	871
2010	807
2011	849
2012	774
2013	1.040
2014	923
2015	1.326
2016	1.800
2017	1.366
TOTAL	18.492

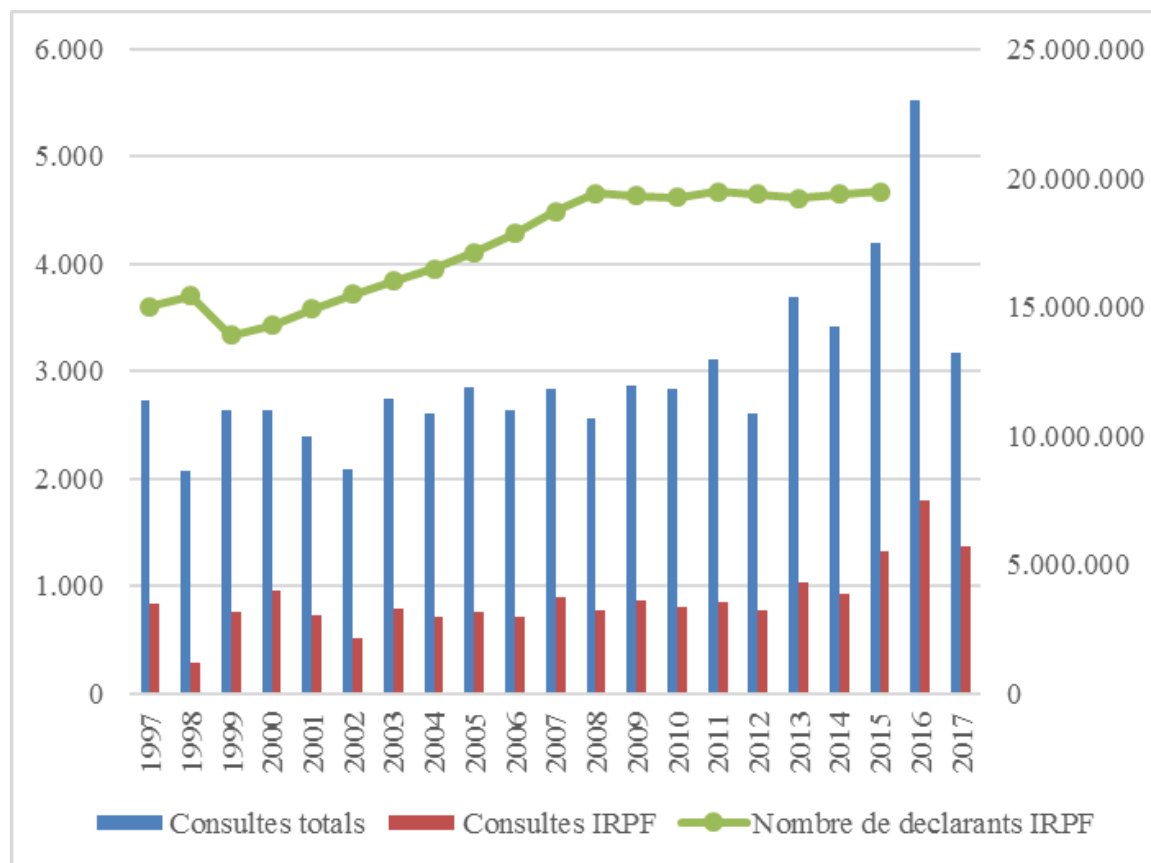
➤ Comparativa consultes totals i consultes IRPF durant el període comprès entre gener 1997 i novembre 2017

Anys	Consultes totals	Consultes IRPF
1997	2.730	838
1998	2.068	290
1999	2.635	761
2000	2.641	959
2001	2.392	722
2002	2.092	517
2003	2.747	783
2004	2.604	713
2005	2.855	767
2006	2.643	714
2007	2.830	903
2008	2.560	769
2009	2.863	871
2010	2.842	807
2011	3.116	849
2012	2.613	774
2013	3.697	1.040
2014	3.409	923
2015	4.191	1.326
2016	5.523	1.800
2017	3.166	1.366
TOTAL	62.217	18.492
	Consultes totals	Consultes IRPF
	62.217	18.492



➤ Comparativa consultes totals, consultes IRPF i nombre de declarants IRPF durant el període comprès entre gener 1997 i novembre 2017

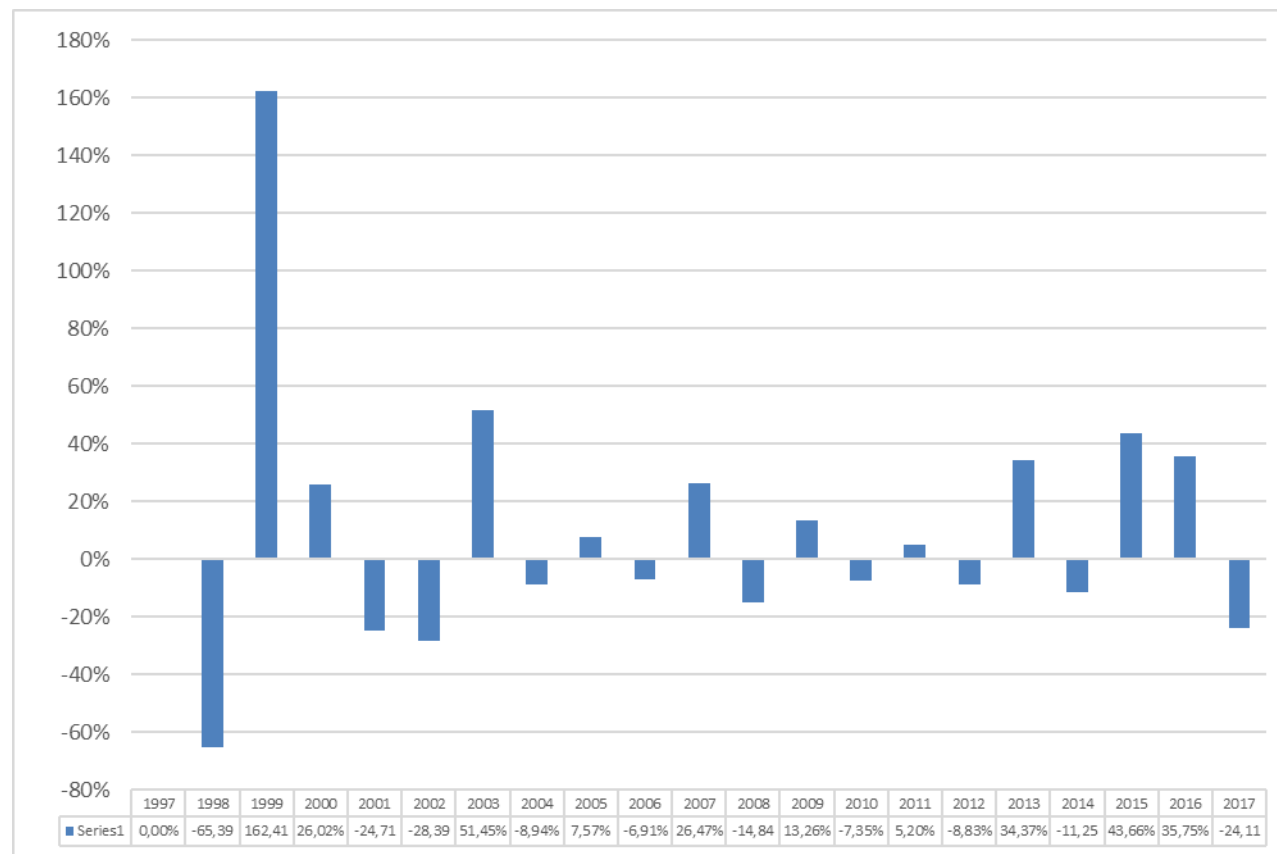
Anys	Consultes totals	Consultes IRPF	Nombre de declarants IRPF
1997	2.730	838	15.000.358
1998	2.068	290	15.424.100
1999	2.635	761	13.895.161
2000	2.641	959	14.297.387
2001	2.392	722	14.903.943
2002	2.092	517	15.481.382
2003	2.747	783	15.985.781
2004	2.604	713	16.474.150
2005	2.855	767	17.105.088
2006	2.643	714	17.840.783
2007	2.830	903	18.702.875
2008	2.560	769	19.388.981
2009	2.863	871	19.315.353
2010	2.842	807	19.257.120
2011	3.116	849	19.467.730
2012	2.613	774	19.379.484
2013	3.697	1.040	19.203.136
2014	3.409	923	19.359.020
2015	4.191	1.326	19.480.560
2016	5.523	1.800	
2017	3.166	1.366	
TOTAL	62.217	18.492	329.962.392



* Dada no disponible al temps de fer el treball

➤ Consultes tributàries IRPF en increments de percentatge període comprès entre gener 1997 i novembre 2017

ANYS	Percentatge
1997	0,00%
1998	-65,39%
1999	162,41%
2000	26,02%
2001	-24,71%
2002	-28,39%
2003	51,45%
2004	-8,94%
2005	7,57%
2006	-6,91%
2007	26,47%
2008	-14,84%
2009	13,26%
2010	-7,35%
2011	5,20%
2012	-8,83%
2013	34,37%
2014	-11,25%
2015	43,66%
2016	35,75%
2017	-24,11%



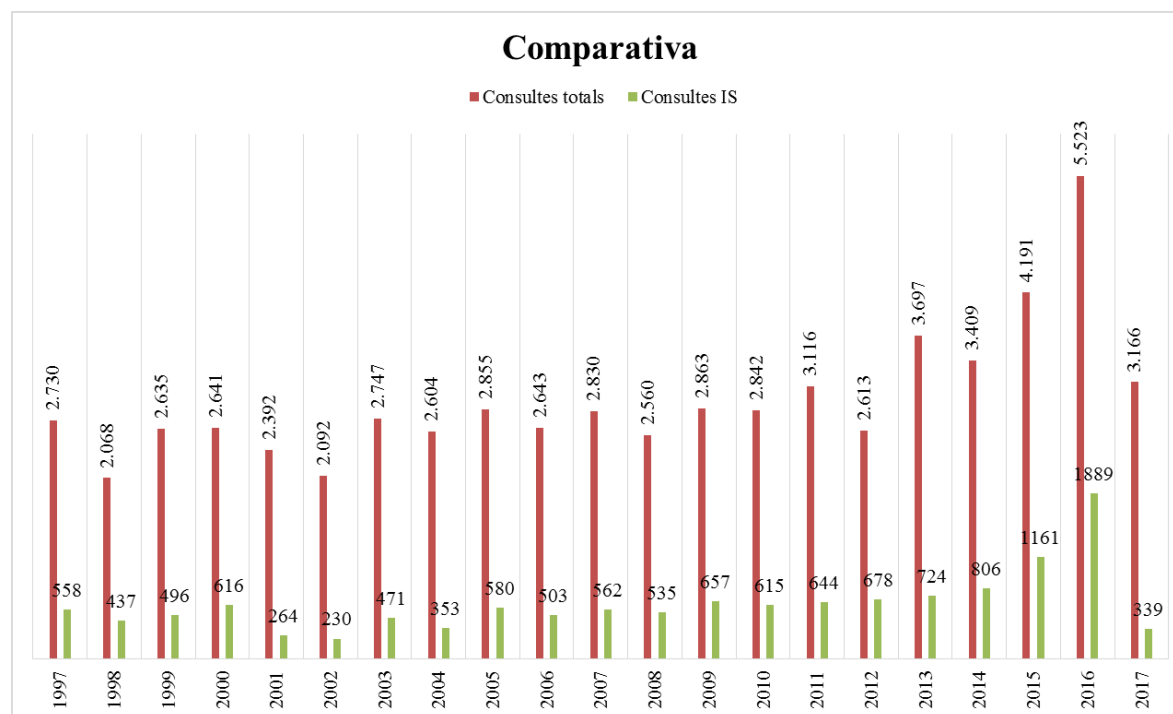
➤ Consultes a la DGT en relació a l'IS durant el període comprès entre gener 1997 i novembre 2017

Algoritme utilitzat: Ley 61/1978 .O RD 2631/1982 .O Ley 43/1995 .O RD 537/1997 .O RD Legislativo 4/2004 .O TRLIS .O RD 1777/2004 .O Ley 27/2014 .O RD 634/2015 .O RIS

ANYS	Consultes totals
1997	558
1998	437
1999	496
2000	616
2001	264
2002	230
2003	471
2004	353
2005	580
2006	503
2007	562
2008	535
2009	657
2010	615
2011	644
2012	678
2013	724
2014	806
2015	1161
2016	1889
2017	339
TOTAL	13.118

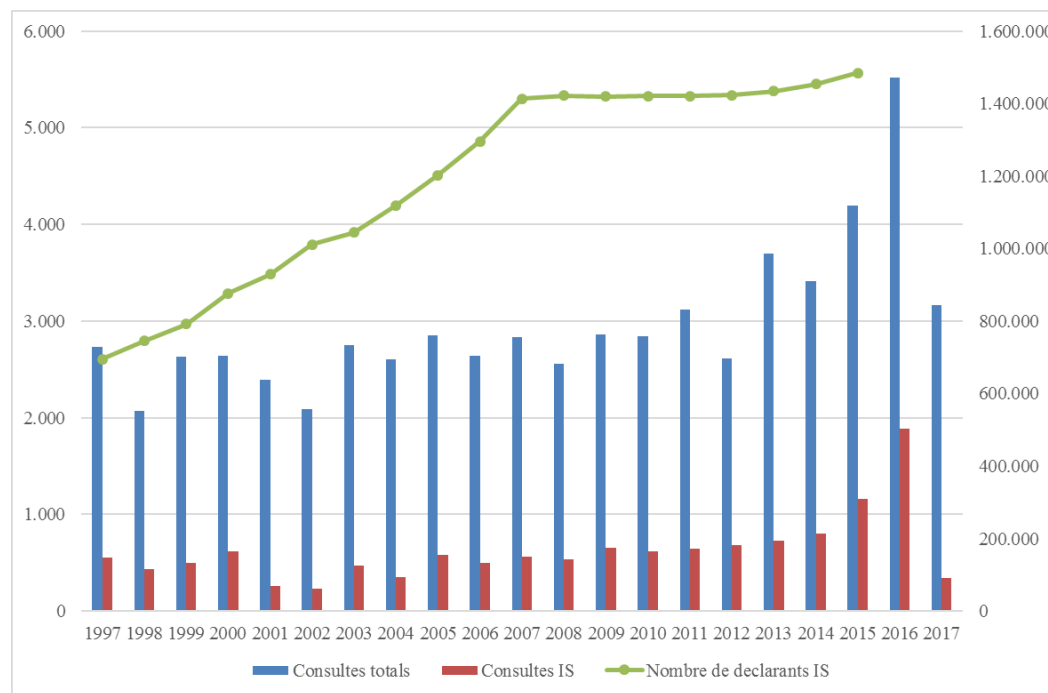
➤ Comparativa consultes totals i consultes IS durant el període comprès entre gener 1997 i novembre 2017

Anys	Consultes totals	Consultes IS
1997	2.730	558
1998	2.068	437
1999	2.635	496
2000	2.641	616
2001	2.392	264
2002	2.092	230
2003	2.747	471
2004	2.604	353
2005	2.855	580
2006	2.643	503
2007	2.830	562
2008	2.560	535
2009	2.863	657
2010	2.842	615
2011	3.116	644
2012	2.613	678
2013	3.697	724
2014	3.409	806
2015	4.191	1161
2016	5.523	1889
2017	3.166	339
TOTAL	62.217	13.118
	Consultes totals	Consultes IS
	62.217	13.118



➤ Comparativa consultes totals, consultes IS i nombre de declarants IS durant el període comprès entre gener 1997 i novembre 2017

Anys	Consultes totals	Consultes IS	Nombre de declarants IS
1997	2.730	558	694.487
1998	2.068	437	745.853
1999	2.635	496	791.973
2000	2.641	616	876.530
2001	2.392	264	928.897
2002	2.092	230	1.011.557
2003	2.747	471	1.044.117
2004	2.604	353	1.119.635
2005	2.855	580	1.202.637
2006	2.643	503	1.296.060
2007	2.830	562	1.413.095
2008	2.560	535	1.421.543
2009	2.863	657	1.419.070
2010	2.842	615	1.420.707
2011	3.116	644	1.421.420
2012	2.613	678	1.423.076
2013	3.697	724	1.434.775
2014	3.409	806	1.453.514
2015	4.191	1161	1.485.102
2016	5.523	1889	
2017	3.166	339	
TOTAL	62.217	13.118	22.604.048



* Dada no disponible al temps de fer el treball

➤ Consultes tributàries IS en increments de percentatge període comprès entre gener 1997 i novembre 2017

ANYS	Percentatge
1997	0,00%
1998	-21,68%
1999	13,50%
2000	24,19%
2001	-57,14%
2002	-12,88%
2003	104,78%
2004	-25,05%
2005	64,31%
2006	-13,28%
2007	11,73%
2008	-4,80%
2009	22,80%
2010	-6,39%
2011	4,72%
2012	5,28%
2013	6,78%
2014	11,33%
2015	44,04%
2016	62,70%
2017	-82,05%

