



CONSEJO DE ESTADO

Núm.: 130/2015

Tengo el honor de remitir a V. E. el dictamen emitido por el Consejo de Estado en el expediente de referencia, recordándole al propio tiempo lo dispuesto en el artículo 7.4 del R. D. 1674/1980, de 18 de julio, sobre comunicación a este Consejo de la resolución que se adopte en definitiva.

Madrid, 9 de abril de 2015
EL PRESIDENTE,

EXCMO. SR. MINISTRO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.



CONSEJO DE ESTADO
REGISTRO GENERAL

9 Abr. 2015

Número. 130/2015 Hora: 14:40

SALIDA



CONSEJO DE ESTADO

Nº: 130/2015

SEÑORES:

Romay Beccaría, Presidente
Lavilla Alsina
Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer
Ledesma Bartret
Aza Arias
Manzanares Samaniego
Fernández de la Vega Sanz
Alonso García
Hernández-Gil Álvarez-Cienfuegos,
Secretaria General

La Comisión Permanente del Consejo de Estado, en sesión celebrada el día 9 de abril de 2015, con asistencia de los señores que al margen se expresan, emitió, por unanimidad, el siguiente dictamen:

"Por Orden comunicada de V. E. de fecha 6 de febrero de 2015 (con registro de entrada al día siguiente), el Consejo de Estado ha examinado el expediente relativo al anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La consulta se formula con carácter de urgencia.

De antecedentes resulta:

PRIMERO. Contenido del anteproyecto

El anteproyecto de ley sometido a consulta consta de exposición de motivos, un artículo único dividido en sesenta y siete apartados, dos disposiciones adicionales, una transitoria y nueve finales.

La parte expositiva se divide en seis apartados.



CONSEJO DE ESTADO

El apartado I afirma que esta es la reforma de mayor calado de las que se han llevado a cabo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y destaca el mantenimiento de su carácter codificador.

También destaca que se sigue el principio de adaptación continua de la normativa tributaria a la evolución de la sociedad y las pautas de las Leyes 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Las necesidades a cubrir y los objetivos a conseguir son reforzar la seguridad jurídica, reducir la litigiosidad, prevenir el fraude fiscal e incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos; y, en definitiva, hacer el sistema tributario español más justo y eficaz.

El apartado II desgrana veinte modificaciones singulares que se introducen en la LGT y da razón, con mayor o menor detalle, de su introducción. Se refiere así a: la aclaración del régimen de las disposiciones interpretativas con carácter vinculante en la aplicación de los tributos; la figura del conflicto en la aplicación de la norma; la responsabilidad subsidiaria en el régimen de declaraciones en aduana; la explicitación "en el texto positivo [de] la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración"; la aclaración de las facultades de calificación; una modificación puntual de las obligaciones tributarias formales en los libros registro; la prescripción de los tributos de cobro periódico por recibo; determinados aspectos de las obligaciones tributarias conexas; "se profundiza en el reconocimiento de la labor desempeñada por los profesionales de la asesoría fiscal mediante la incorporación de una referencia a la necesidad de instrumentar nuevas líneas de colaboración para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias"; se adopta la medida consistente en la publicación de listados de deudores que se incorpora en la LGT, a la que se hace referencia separada en el párrafo siguiente de este dictamen; se permite la distribución lineal entre períodos mensuales y trimestrales de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); se prohíbe a los contribuyentes dejar sin efecto la compensación o



CONSEJO DE ESTADO

aplicación realizadas en otro ejercicio y que soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado; se establece la suspensión del plazo para iniciar o terminar el procedimiento sancionador cuando se solicite tasación pericial contradictoria; se modifica ampliamente la regulación de los plazos en el procedimiento inspector; se varía el método de estimación indirecta y se admite la deducibilidad de las cuotas soportadas en el IVA en tal sistema; y se introducen tres modificaciones en el ámbito sancionador.

Respecto a la publicación de los listados de deudores, así como en lo que se refiere a la publicidad de los fallos condenatorios por delitos contra la Hacienda Pública, se explica: "En la búsqueda del equilibrio entre los derechos que se integran en la norma, el del cuerpo social a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el de los obligados tributarios en cuanto a la preservación de su intimidad, se introducen reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos, resultando afectadas tanto la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en referencia a los listados de deudores, como la Ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, en lo tocante a las personas condenadas por determinados delitos mediante sentencia firme. Habida cuenta de la novedad que supone el texto en este punto, y de la trascendencia de las consecuencias que del mismo se derivan, la norma opta por establecer el acceso, directo, a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de los interesados que consideren no ajustada a derecho la publicación en el caso de los listados de deudores, habilitándose el correspondiente recurso de reposición en el ámbito de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para los supuestos de publicidad de sentencias judiciales".

El apartado III lista con detalle más de una decena de modificaciones en el bloque normativo regulador de las reclamaciones económico-administrativas (artículos 226 y siguientes de la LGT). Se persiguen dos objetivos básicos: agilizar la actuación de los tribunales económico-administrativos y reducir la litigiosidad. Para ello, aparte de otras mejoras de la normativa vigente, se potencian los medios electrónicos, se agilizan los procedimientos y se "anticipa el sistema de establecimiento de la doctrina de los Tribunales [económico-administrativos]".



CONSEJO DE ESTADO

El apartado IV se dedica por completo al nuevo Título VI que se introduce en la LGT, relativo a las "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública".

Como consecuencia de la reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP), por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, "se hacen precisas determinadas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aun en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal". Solo ello justificaría ya el nuevo Título VI, que se basa sobre esta directriz: "la regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional".

Se ofrecen explicaciones acerca de los puntos más relevantes, como la incorporación del concepto de regularización, la previsión de un procedimiento específico que –sobre la base del de inspección- incorpora modificaciones significativas en la fase de terminación respecto de la liquidación vinculada al delito, el retorno del expediente a sede administrativa en los casos de inadmisión de la denuncia o querrela, el mecanismo de división en dos liquidaciones para los supuestos en que respecto de una misma obligación tributaria existan elementos con indicios de defraudación delictiva y otros sin ella, la preferencia del orden penal (manifestada en la suspensión de las actuaciones administrativas de cobro y en el necesario ajuste a los hechos probados), el establecimiento de una norma específica sobre plazos de ingreso, determinadas especialidades sobre la deuda aduanera y los responsables tributarios, y en fin ciertos cambios que las normas anteriores hacen necesarios en la LGT (en materia orgánica, de representación, de medidas cautelares, de liquidaciones provisionales y de no devolución de cantidades pagadas en virtud de regularización voluntaria).



CONSEJO DE ESTADO

“Para incrementar el grado de integración legal y efectividad del Derecho de la Unión Europea”, se promueven otras medidas de las que se ocupa el apartado V. Se articulan en torno a dos grandes ejes: la creación de un nuevo procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea; y la introducción de un nuevo título VI en la LGT a través del cual se adapta tal ley a la normativa comunitaria en materia de ayudas de estado ilegales e incompatibles.

El apartado VI de la exposición de motivos enumera las novedades más relevantes de las disposiciones de la parte final. Se refiere al Número de Identificación Fiscal (NIF), a la exacción de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública, a la existencia de normas específicas en materia aduanera, a la regulación de los procedimientos amistosos y la no aplicación en materia tributaria de las previsiones de la disposición adicional única de la Ley 11/2011, de 20 de mayo, de reforma de la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje y de regulación del arbitraje institucional en la Administración General del Estado (LAI).

También se contiene una alusión al régimen transitorio.

Con algún mayor detalle se trata de la modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 (LECrim): “Como complemento a la regulación contenida en el nuevo título VI, y con el objeto de aflorar de manera indubitada la preeminencia del proceso penal en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se atribuye a la jurisdicción penal la competencia para conocer de la liquidación tributaria derivada del delito contra la Hacienda Pública, incluidas las medidas cautelares. A su vez, en consonancia con la reforma del Código Penal que permite continuar el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal, se establece en la Ley de Enjuiciamiento Criminal que la mera presentación ante el juez penal de una solicitud de suspensión de la ejecutividad de la liquidación no producirá efectos salvo acuerdo judicial expreso con formalización de garantías”.



CONSEJO DE ESTADO

También se alude a las modificaciones que se llevan a cabo en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), aclarándose “que, conforme a la actual regulación de dicho delito [contra la Hacienda Pública] en el Código Penal, está excluido del orden contencioso-administrativo el conocimiento de las pretensiones que los obligados tributarios pudiesen plantear al socaire de la actuación administrativa”; y en los preceptos de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (LORC), que tienen rango de ley ordinaria.

Se mencionan otras disposiciones finales modificativas, así como las que se refieren a la habilitación al desarrollo reglamentario y a la entrada en vigor.

La estructura y contenido del anteproyecto pueden extractarse como sigue:

Artículo único, de modificación de la LGT, que contiene sesenta y siete modificaciones sobre sendos preceptos o rúbricas de tal ley, a saber:

- Artículo 5.1, sobre la Administración tributaria.
- Artículo 12.3, sobre la interpretación de las normas tributarias.
- Artículo 15, modificación del apartado 9 y nuevo apartado 4, sobre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- Artículo 29.3, acerca de las obligaciones tributarias formales.
- Artículo 43.1, acerca de los responsables subsidiarios.
- Artículo 46.2, acerca de la representación voluntaria.
- Artículo 65.2, en materia de aplazamiento y fraccionamiento de pago.
- Nuevo artículo 66 bis: “Derecho a comprobar e investigar”.



CONSEJO DE ESTADO

- 7 -

- Artículo 67.1, en materia de cómputo de los plazos de prescripción.
- Artículo 68.9, sobre su interrupción.
- Artículo 69.1, sobre su extensión y efectos.
- Artículo 70.3, sobre sus efectos, particularmente, en relación con las obligaciones tributarias formales.
- Artículo 73.1, en materia de compensación de oficio como forma de extinción de las deudas tributarias.
- Artículo 81, apartados 6 y 8, acerca de las medidas cautelares.
- Artículo 82.1, acerca de las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento de pago.
- Artículo 92.2, en materia de colaboración social para la aplicación de los tributos.
- Artículo 95, introducción de un nuevo apartado 4, sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.
- Nuevo artículo 95 bis: "Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias".
- Nuevo párrafo c) en el apartado 4 del artículo 101, sobre el cómputo y clases de las liquidaciones tributarias.
- Artículo 104.2, sobre el régimen de notificaciones.
- Artículo 106.5, acerca de los medios y valoración de la prueba.



- Artículo 108.5, acerca de las presunciones en materia tributaria.
- Artículo 115, apartados 1 y 2, sobre las potestades y funciones de comprobación e investigación tributarias.
- Artículo 119.4, sobre la declaración tributaria.
- Artículo 120.4, sobre las autoliquidaciones.
- Artículo 135.1, acerca de la tasación pericial contradictoria.
- Artículo 136.2, en materia de comprobación limitada.
- Artículo 150, que regula el plazo de las actuaciones inspectoras.
- Artículo 158, modificación de su apartado 3 e introducción de dos nuevos apartados 4 y 5, relativos al método de estimación indirecta.
- Artículo 159.3, que regula el informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- Artículo 179.2, sobre el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.
- Artículo 180, sobre el principio de no concurrencia de sanciones tributarias.
- Artículo 181.1.d), acerca de los sujetos infractores.
- Artículo 199, apartados 2 y 7, en materia de infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados.



- Artículo 200, relativo a la infracción tributaria por el incumplimiento de obligaciones contables y registrales.
- Artículo 211.2, sobre la terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria.
- Artículo 213.2, sobre los medios de revisión.
- Artículo 216, nuevo apartado d), en referencia a los supuestos de revisión consistentes en la revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea.
- Nuevo artículo 219 bis, dedicado precisamente a regular tal procedimiento de revocación.
- Artículo 221, apartados 1, 3 y 4, en materia de procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- Artículo 224.5, que se refiere a la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición.
- Artículo 225.3, sobre la resolución de tal recurso.
- Artículos 229, 230, 233, 234, 235, 236.1, 237.3, 238.2, 239.5 y 6, 240.1, 241.3, nuevos 241 bis y 241 ter, 242.1 y 3, 244.6, título de la sección 3ª del capítulo IV del título V y artículos 245 a 247, todos ellos formando parte del Título IV de la LGT que contiene el régimen de las reclamaciones económico-administrativas.
- Nuevo Título VI (artículos 250 a 259): "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública".



CONSEJO DE ESTADO

- Nuevo Título VII (artículos 260 a 271, estructurados en tres capítulos): "Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario".
- Disposición adicional sexta, apartado 4, sobre el NIF.
- Disposición adicional décima, sobre la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.
- Nueva disposición adicional vigésima: "Tributos integrantes de la deuda aduanera".
- Nueva disposición adicional vigésima primera: "Suspensión en supuestos de tramitación de procedimientos amistosos".

Las **disposiciones adicionales** tratan sobre las controversias de los organismos públicos en materia tributaria y sobre la actualización de las referencias al Ministro o al Ministerio de Economía y Hacienda, respectivamente.

La **disposición transitoria** única se divide en once apartados y contiene otras tantas reglas de Derecho intertemporal relativas a los preceptos de la LGT que se crean o modifican (apartados 1 a 10) y al artículo 160 bis LECrim que se crea por la disposición final primera del anteproyecto (apartado 11).

Las **disposiciones finales** primera a tercera modifican, respectivamente la LECrim, la LORC y la LJCA (constan de cinco, seis y dos apartados). La cuarta modifica la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad. La quinta modifica la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

La disposición final sexta se dedica a los títulos competenciales ("Esta ley se dicta al amparo de las competencias del Estado establecidas en el artículo 149.1. 1ª, 3ª, 6ª, 8ª, 10ª, 14ª y 18ª de la Constitución") y la séptima a la



CONSEJO DE ESTADO

habilitación para aprobar por Orden Ministerial el modelo para la regularización voluntaria de deudas vinculadas a posibles delitos contra la Hacienda Pública. La octava contiene una habilitación genérica al Gobierno para el desarrollo de la ley.

La disposición final novena establece la entrada en vigor, según el criterio general de la *vacatio legis* de veinte días del Código Civil y con dos supuestos específicos: los artículos 29 y 200 LGT entrarán en vigor el 1 de enero de 2017, y los apartados 2 y 3 de la disposición final segunda (modificativa de la LORC) lo harán a los tres meses de la publicación en el Boletín Oficial del Estado.

SEGUNDO. Contenido del expediente

A) Obran tres versiones del anteproyecto: una remitida para información pública, otra para informe de la Secretaría General Técnica (SGT) y la definitiva para dictamen de este Consejo.

Junto a esta última consta una memoria del análisis de impacto normativo, que se divide en tres apartados: oportunidad del anteproyecto, análisis jurídico y análisis de impactos.

El primero, a su vez, distingue entre motivación, objetivos y alternativas. Se motiva la ley en necesidades de diversa índole: mejoras técnicas, creación de nuevos procedimientos, adaptación a criterios jurisdiccionales y "modificaciones llevadas a cabo en otros cuerpos legales con repercusión tributaria". Sus objetivos son ganar en seguridad jurídica y reducir la litigiosidad, prevenir el fraude fiscal e incrementar la eficacia en la aplicación de los tributos. En fin, muchas medidas afectan a preceptos vigentes de la LGT por lo que era este el lugar natural para modificarlos, sin perjuicio de posteriores desarrollos reglamentarios. Otras son novedosas (concretamente: la posibilidad de publicar información tributaria cuando lo imponga la normativa de la Unión Europea, la publicación de listas de deudores a la Hacienda Pública; el nuevo procedimiento a seguir en supuestos de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública; el establecimiento de un procedimiento de revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea; y los nuevos procedimientos para la recuperación



CONSEJO DE ESTADO

de ayudas de Estado en el ámbito tributario). Podrían haberse llevado a una ley independiente. Pero, o bien afectan a la aplicación tributaria (artículo 83 LGT) o bien al sistema de revisión. Por eso, "el lugar idóneo, más aún, exclusivo, para su regulación, es la LGT".

Se describe el contenido del anteproyecto, agrupando las sesenta y siete modificaciones y las que se contienen en la parte final en cuarenta y cuatro bloques. El análisis jurídico justifica el rango formal (de ley), detalla los grupos normativos que se relacionan con el Derecho de la Unión Europea (UE), se refiere al efecto derogatorio de la ley y describe brevemente su tramitación.

El rango de ley se debe, no solo a la modificación de otras normas del mismo rango, sino también al hecho de que se regulan materias que, "por su entidad, carácter sustantivo o por implicar especialidades respecto a una regla general prevista en un texto legal, exigen norma con rango de ley". Específicamente se dice que, "respecto de la publicación de listas, constituye una excepción al carácter reservado de la información tributaria consagrado en el artículo 95 de la LGT con el fin último de desincentivar el fraude fiscal y proseguir en la consecución de un sistema tributario más justo, en el que todos contribuyan de conformidad con su capacidad económica. Por tanto, dicha excepción no puede regularse en norma de rango inferior al legal".

La relación de las normas con el Derecho de la UE se afirma respecto de seis bloques de materias: posibilidad de publicar datos tributarios cuando así lo imponga la normativa de la Unión Europea; nuevo procedimiento de revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea (se analiza brevemente y se destaca que queda respetado el principio de equivalencia por darse el mismo trato a los supuestos de revisión que tengan su origen en la vulneración del Derecho de la UE, en inconstitucionalidad o en ilegalidad); reconocimiento *expreso* de la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales por parte de los órganos económico-administrativos (*expreso* quiere decir legal porque es ya doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de la UE [TJUE]); recuperación de ayudas de Estado en materia tributaria (donde se traen al plano interno algunas normas de directa aplicación del Reglamento (CE) nº 659/1999





CONSEJO DE ESTADO

del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado, y se precisan otras por razones de seguridad jurídica y para que la regulación interna sea completa); especialidades en materia aduanera (que se rige por la normativa comunitaria y supletoriamente por el ordenamiento interno, lo que se refleja así en una nueva disposición adicional respetuosa con el principio de jerarquía del artículo 7.1 LGT); y la suspensión de la revisión en caso de tramitación de un procedimiento amistoso (materia que conecta con el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas).

Se alude a la derogación tácita que tendrá como efecto la norma.

La tramitación se ha llevado a cabo en el ámbito de la Secretaría de Estado de Hacienda. Concretamente, ha sido fruto de la colaboración conjunta de la Dirección General de Tributos (DGT) y sus órganos que se mencionan, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y los órganos de esta entidad que se mencionan.

Se explica el ajuste a los títulos competenciales que enumera la disposición final sexta.

Del impacto económico y presupuestario se comienza diciendo que es difícil de analizar, por "carencia de información", y ello por la "diversidad", "amplitud" y "complejidad" de las modificaciones, muchas de las cuales son procedimentales, otras técnicas y otras de carácter preventivo y difíciles por ello de evaluar en su impacto neto posterior. Sin embargo, se añade que "cabe esperar que, en general, las modificaciones introducidas tengan un efecto positivo sobre los ingresos en las arcas del erario público" y cita como ejemplos: la posibilidad de sancionar en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma; la publicación de listas de deudores tributarios; la posibilidad de liquidar y recaudar por parte de la Administración en supuestos de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública; las modificaciones en materia de medidas cautelares; todas aquellas modificaciones de la LGT que afectan a la regulación de las



CONSEJO DE ESTADO

sanciones tributarias, los plazos de prescripción, de procedimientos (entre ellos, el de inspección) y de resolución de recursos, la distribución temporal de las cuotas derivadas de procesos de regularización a lo largo del año, así como la recuperación de las ayudas de Estado. Con todo, "el impacto presupuestario de medidas como la interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias conexas es difícil de determinar, dado que puede jugar tanto en beneficio del obligado tributario como de la Administración, sin que, «a priori», pueda establecerse el efecto".

Las cargas administrativas se reducirán por el empleo de medios electrónicos en las reclamaciones económico-administrativas. La publicación de listados y el modelo de regularización voluntaria darán lugar a costes de gestión de la Administración.

El impacto de género se estima nulo.

B) El anteproyecto fue objeto de conocimiento por el Consejo de Ministros en su reunión del día 20 de junio de 2014 y una versión de aquel, de fecha 23 de junio de 2014, fue sometida a un trámite de información pública (hasta el 21 de julio siguiente), remitiendo escritos en contestación (la mayoría con observaciones, todos menos cuatro) las siguientes personas y entidades:

- Comisionado para el Mercado de Tabaco.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Comité Nacional del Transporte por Carretera.
- Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Ministerio de Asuntos Exteriores (Secretaría General Técnica).
- Comunidad Autónoma de Galicia.
- Comunidad Autónoma de Cataluña



CONSEJO DE ESTADO

- D. Isaac Ibáñez García.
- Federación de Gremios de Editores de España.
- Federación Nacional de Asociaciones de Empresas de Auxilio en Carretera.
- Unión de Asociaciones de Estanqueros de España.
- Federación Española de Asociaciones Profesionales de Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales.
- Ministerio de Industria, Energía y Turismo (Secretaría General Técnica).
- Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente (Secretaría General Técnica).
- Ministerio de Fomento.
- D. Alberto Ortiz Cabrera (Agencia Estatal de Administración Tributaria).
- Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado.
- D. Rafael J. Sanz Gómez (Universidad de Sevilla).
- Registradores de España.
- CEOE.
- Asociación Española de Banca (AEB).



- Fundación Impuestos y Competitividad.
- Consejo General de Economistas.
- Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).
- Confederación Española de Cajas de Ahorro.
- Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios (ASEFIGET).
- Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España.
- Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios.

Obran notas de contestación por el órgano proponente a todas las alegaciones, y también una nota de respuesta a las que llama “contra-alegaciones” de la Fundación Impuestos y Competitividad sobre el régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

C) Consta el informe emitido por el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) en su reunión del Pleno de 30 de septiembre de 2014, junto con el voto particular concurrente de una de sus vocales.

El informe se refiere a once bloques de materias del anteproyecto y formula observaciones de distinta intensidad, proponiendo en algunos casos la supresión del precepto correspondiente (así, en materia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y del nuevo artículo 95 bis LGT).

Los bloques que analiza son los siguientes: conflicto en la aplicación de la norma tributaria; prescripción; publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias; modificaciones derivadas de la nueva regulación del delito contra la Hacienda Pública; regularización voluntaria;



CONSEJO DE ESTADO

modificación del artículo 180 LGT, sobre el principio de no concurrencia de sanciones tributarias; modificación de las medidas cautelares; modificación de la disposición adicional décima de la LGT; modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal; modificación de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando; y modificaciones de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Se hará una mención más detenida a estas observaciones al ser tomadas en consideración, en su caso, por este Consejo.

Figura en el expediente la respuesta del órgano proponente (DGT).

D) La Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) emitió informe, sin fecha (registrado de salida en dicha entidad el 24 de septiembre de 2014 y de entrada en la DGT al día siguiente), sobre el anteproyecto.

Se refería en particular y formulaba diversas observaciones a los preceptos que “revisten fundamental trascendencia en relación con la aplicación de la normativa reguladora del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal las incorporadas a los apartados trece y catorce del artículo único, por las que respectivamente se procede a la modificación del artículo 95 de la Ley, regulador del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, y se introduce un nuevo artículo 95 bis, referido a la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias”.

Obra respuesta del órgano proponente.

E) Ha emitido informe la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, e igualmente consta una nota en contestación del órgano encargado de la propuesta.

TERCERO. Audiencia ante el Consejo de Estado

Con fecha 16 de febrero de 2015 se recibió en este Consejo de Estado escrito de observaciones al anteproyecto remitido por D. Isaac Ibáñez



CONSEJO DE ESTADO

García. Reproducía las de fecha 7 de agosto de 2014, que se registraron de entrada en este Consejo al día siguiente y fueron devueltas por no hallarse entonces sometido a dictamen el anteproyecto de LGT.

Con fecha 30 de marzo de 2014, registrado de entrada al día siguiente, se remitió a este Consejo escrito de alegaciones en relación con el anteproyecto formuladas por la Asociación de Cadenas Españolas de Supermercados (ACES).

CUARTO. Declaración de urgencia

Con fecha 27 de marzo de 2015, el Consejo de Ministros adoptó acuerdo, que obra en el expediente, en el sentido de "solicitar a la Comisión Permanente del Consejo de Estado la emisión de dictamen sobre el anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el plazo máximo de 9 días hábiles, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, y en el artículo 128 del Reglamento Orgánico de Consejo de Estado aprobado por Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio".

Y, en tal estado de tramitación, se emite el presente dictamen con carácter urgente.

I. Objeto y competencia; aspectos relacionados con el Derecho de la Unión Europea

1.- Se somete a consulta un anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.- La Comisión Permanente del Consejo de Estado emite el presente dictamen con carácter urgente y preceptivo, de conformidad con lo previsto en los artículos 19 y 21.2 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, en su redacción por la Ley Orgánica 3/2004, de 28 de diciembre.



CONSEJO DE ESTADO

Conforme al primero de tales preceptos, en su apartado dos, "si el plazo [de despacho con urgencia del dictamen] fuese inferior a diez días, la consulta será despachada por la Comisión Permanente, aun siendo competencia del Pleno, sin perjuicio de que el Gobierno pueda requerir ulteriormente el dictamen del Pleno".

Por su parte, dispone el artículo 21.2 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado que "el Consejo de Estado en Pleno deberá ser consultado en los siguientes asuntos: [...] Anteproyectos de leyes que hayan de dictarse en ejecución, cumplimiento o desarrollo de tratados, convenios o acuerdos internacionales y del derecho comunitario europeo".

3.- Los aspectos que hacen referencia al cumplimiento del Derecho europeo en el anteproyecto son estos:

- Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 95 LGT ("Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria"), el cual establece que tal carácter no impedirá la publicidad de los mismos cuando esta se derive de la normativa de la Unión Europea.

- El establecimiento de un nuevo procedimiento de revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea (artículos 120 y 219 bis).

- La introducción de un nuevo apartado 8 en el artículo 229 LGT que reconoce de forma expresa la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales por parte de los órganos económico-administrativos.

- Mediante el nuevo Título VII de la LGT se integra la regulación de la Unión Europea, afirma la memoria, contenida en los artículos 14 y 15 del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado.

- Se introduce una nueva disposición adicional vigésima en la LGT para adaptar determinada normativa tributaria a la normativa comunitaria



CONSEJO DE ESTADO

aduanera, en virtud de la jerarquización de las fuentes (*crf.* artículo 7, apartados c) y d)) que lleva a cabo la LGT.

- Se prevé la suspensión de la revisión (nueva disposición adicional vigésimo primera de la LGT; disposición adicional novena, apartado 2, segundo párrafo de la LJCA), en caso de tramitación de un procedimiento amistoso, de acuerdo con lo previsto por el artículo 7.3 del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

II. Procedimiento

1.- Se ha seguido el establecido para los anteproyectos de ley por el artículo 22 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. Y se ha hecho según la ordenación formal prevista por el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo, que ordena incluir las memorias, estudios e informes a que se refiere el citado precepto en un único documento denominado memoria del análisis de impacto normativo, redactado por el órgano proponente con la estructura y contenido que se detallan en dicho real decreto.

Conforme al artículo 22.3 de la citada Ley del Gobierno, "los ulteriores trámites y, en particular, [...] las consultas, dictámenes e informes que resulten convenientes" se han centrado en los que han sido extractados en antecedentes. Ha informado la Secretaría General Técnica del departamento proponente.

Ha existido un trámite de información pública, en el que han participado diversas entidades del sector, organismos administrativos, algunas comunidades autónomas (CC. AA.) y particulares.

2.- Constan los informes del Consejo General del Poder Judicial (CPGJ) y de la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD), que se pronuncian sobre la versión del anteproyecto remitida a información pública. En ella figuraba ya la norma contenida en el proyectado artículo 95 bis ("Publicidad de



CONSEJO DE ESTADO

situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias”). Al hilo de esta, opinó el CGPJ que “la medida de publicidad debería quedar limitada, en su caso, a los grandes defraudadores -lo que habrá de ser concretado en la ley- y a los supuestos en que existe una sanción administrativa o una condena penal, firmes. Además, en relación con la publicidad de la condena penal, entendemos que solo podría ser acordada por el Juez o Tribunal penal en la sentencia condenatoria y no por la Administración”.

Esta observación llevó a introducir, en las versiones del anteproyecto sometidas a la SGT y a este Consejo, la norma que se añade por la disposición final primera del anteproyecto, apartado dos, a la LECrim: el artículo 160 bis sobre la publicidad de los fallos de sentencias firmes condenatorias por la comisión de cinco delitos tipificados en el Código Penal (tres contra la Hacienda Pública, dos de insolvencia punible) y el de contrabando tipificado en la LORC.

En este punto debería haber existido una consulta más detenida al CPGJ y a la AEPD. Y ello porque, como destaca la propia exposición de motivos de la norma en proyecto, se trata de una materia de suma importancia en la que se introducen “reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos” y en la que es necesario conseguir un equilibrio entre el interés que se persigue, ejemplarizante y de transparencia y seguridad públicas, y los derechos de los afectados, muy particularmente los de su intimidad personal y honor.

3.- También debiera haberse recabado el informe del Consejo Económico y Social, en materia que se considera de su competencia consultiva ex 1.1.a) de la Ley 21/1991, de 17 de junio, que lo crea, al ser la norma proyectada “de especial trascendencia en la regulación de dicha materia” (socioeconómica).

4.- Aun cuando se concedió un trámite de información pública en el que tuvieron oportunidad de intervenir las personas y entidades afectadas por los intereses que regula la norma, hubiera debido promoverse un mayor debate público sobre una norma de esta relevancia.

También es de lamentar que, en ese mismo trámite, hubieran de participar algunos órganos administrativos (como las Secretarías Generales Técnicas de los Ministerios de Industria, Energía y Turismo y de Agricultura,



CONSEJO DE ESTADO

Alimentación y Medio Ambiente), sin que por el contrario, en un proyecto de esta importancia y en el que quedan modificadas importantes normas procesales como la LECRim y la LJCA, haya intervenido la SGT del Ministerio de Justicia.

La existencia de estos mismos órganos, su carácter horizontal y su competencia para informar en lo relativo a las disposiciones generales y las iniciativas legislativas (*crf.* el artículo 17 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, y su referencia a las competencias del Secretario General Técnico en materia de producción normativa y asistencia jurídica), hace que sea anómala su intervención en el trámite de información pública, como un afectado más. Debiera haberse remitido para informe de estos órganos el anteproyecto sometido a dictamen, en especial a los departamentos más afectados por su contenido, como Justicia, según queda dicho, o Asuntos Exteriores y de Cooperación (siendo así que se modifican ciertos puntos de los llamados convenios amistosos, de la renta aduanera y que el anteproyecto se basa en parte en el artículo 149.1.3ª de la Constitución).

5.- Finalmente, se echa de menos asimismo una redacción más cuidada de la memoria, en particular por lo que hace al impacto económico y presupuestario esperado.

Aun cuando se concluye genéricamente que se espera que las reformas en proyecto tengan un efecto positivo sobre los ingresos en las arcas del erario público, se apunta antes que una prospección más detallada no puede hacerse, por ser muchas de tales modificaciones de carácter preventivo y por la "carencia de información", la "diversidad", "amplitud" y "complejidad" de aquellas. Resulta difícilmente sostenible esta falta de valoración, habida cuenta de que la propia memoria apunta varios ámbitos en los que previsiblemente habrá variaciones en la recaudación: posibilidad de sancionar en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma; publicación de listas de deudores tributarios; posibilidad de liquidar y recaudar por parte de la Administración en supuestos de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública; modificaciones en materia de medidas cautelares; todas aquellas modificaciones de la LGT que afectan a la regulación de las sanciones tributarias, los plazos de prescripción, de



procedimientos (entre ellos, el de inspección) y de resolución de recursos, distribución temporal de las cuotas derivadas de procesos de regularización a lo largo del año o recuperación de las ayudas de Estado.

III. Principales novedades del anteproyecto, base competencial y valoración general

1.- En el anteproyecto de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria sometido a consulta se tratan, entre otras y por el orden en que aparecen en el anteproyecto, materias tales como el reforzamiento de las disposiciones interpretativas (nuevo artículo 12.3 LGT), la regulación del conflicto de aplicación de la norma (artículos 15.3 y 179.2), la modificación de obligaciones formales y del derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero (artículos 29.3 y 43.1.e), respectivamente).

Sobre la prescripción hay varios grupos de normas afectados: artículos 66 bis, 70.3, 106.5, 115.1 y 2, con la intención de, afirma la memoria, "explicitar la interpretación de los preceptos citados"; 67.1, en un aspecto muy concreto del cómputo de la prescripción en los tributos de cobro periódico; y 68.9, 73.1, 224.5, 233.7 y 239.7, en materia de obligaciones conexas. Hay también diversas normas dirigidas a establecer la no paralización de procedimientos, como enseguida se dirá, en cuanto a la duración del procedimiento inspector, en el nuevo Título VI LGT o en la no caducidad de los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado.

Se establecen reglas sobre el valor probatorio de las facturas y el criterio de reparto de las cuotas en los períodos de liquidación del IVA (artículos 106.4 y 108.5 LGT, respectivamente).

La materia sancionadora está en el trasfondo de la modificación de diversos preceptos: el nuevo artículo 119.4 hace posible que en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos puedan aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción y prohíbe "modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación



CONSEJO DE ESTADO

después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos" (evitando así que, en la práctica, dicha rectificación impida la aplicación de sanciones); la solicitud de tasación pericial contradictoria suspende el plazo para iniciar o proseguir el procedimiento sancionador (artículo 135.1); y se modifican aspectos sancionadores relativos a las obligaciones aduaneras (artículo 199).

Se extienden las facultades de comprobación limitada (artículo 136.2) y, muy extensamente, varía la regulación de los plazos del procedimiento inspector (artículos 104.2, 150 y 159.3): "se sustituyen las interrupciones y dilaciones en el procedimiento, no delimitadas de forma exhaustiva, por supuestos tasados de suspensión que no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución". La suspensión del procedimiento inspector se traslada, además, al sancionador, como explica la memoria, cuando aquel se ha dilatado por la presentación de nueva documentación ex artículo 150.5 (en virtud de la nueva regla del artículo 211.2, párrafo segundo).

La regulación de un nuevo procedimiento de revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias inconstitucionales, ilegales o disconformes con el Derecho de la Unión Europea (artículo 219 bis y los concordantes 120.4, 213.2, 216.d) y 221.3 y 4) se hace porque, con el vigente régimen, "los obligados tributarios afectados por la norma pueden instar procedimientos, como el de responsabilidad patrimonial, que carecen de dicha naturaleza y cuya regulación se encuentra al margen de la LGT, esto es, de la norma general reguladora de la materia tributaria". Esto supone un "quebrantamiento de la sistematicidad" de la LGT y de ahí la necesidad de la nueva figura y del nuevo procedimiento, con significación propia y exclusiva en el ámbito tributario (de forma que el regulado pasa a ser el "el único cauce para revisar, en beneficio del obligado tributario, esos actos firmes"). Y ello siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción y sin que a estos efectos la sentencia declarativa de la ilegalidad, inconstitucionalidad o contradicción con el Derecho de la UE tenga fuerza interruptiva de aquella.

A la reforma del régimen de las reclamaciones económico-administrativas se dedica una serie de preceptos (que fueron señalados en el antecedente primero). Para agilizar la actuación de los tribunales económico-



CONSEJO DE ESTADO

administrativos y reducir la litigiosidad, se promueve un “mayor y mejor” uso de los medios electrónicos en todas las fases del procedimiento, se anticipa el sistema de establecimiento de doctrina por dichos órganos y “se mejora técnicamente la normativa vigente, eliminándose lagunas y clarificándose algunos extremos que la práctica ha puesto de manifiesto como dudosos y, en cuanto tales, generadores de conflictos jurídicos”.

La introducción de un Título VI en la LGT, en coherencia con el nuevo artículo 305.5 del Código Penal introducido por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, es de la mayor importancia. Dice la memoria que se trata de “despejar el camino legal para que la Administración tributaria pueda liquidar y cobrar la deuda tributaria también en los casos más graves de defraudación”. La obligada paralización del procedimiento tributario cuando se abrían causas penales, hasta la mencionada reforma, originaba entre otros efectos: i) “la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta -la responsabilidad civil derivada de delito- como forma de resarcir a la Hacienda Pública del daño que se le generaba como consecuencia de la imposibilidad de liquidar la deuda tributaria”; ii) “que el autor de un delito contra la Hacienda Pública recibiera un trato más favorable que el que la ley dispensa a cualquier otro obligado tributario para el que, la existencia de un proceso judicial no le exime de su obligación de pagar o garantizar el pago de la deuda en la forma establecida en la ley”. Para ajustarse a tal reforma, se introducen las normas de este título al objeto de regular las particularidades que afectan a las actuaciones administrativas de liquidación y cobro de la deuda tributaria cuando esta se encuentre vinculada con una defraudación que, por su carácter doloso y su cuantía, tiene naturaleza de delito.

Otros artículos (5.1, 46.2, 65.2) y todos los del Título VII (260 a 271) se refieren a la recuperación de ayudas de Estado en materia tributaria, donde nuevamente se afirma que no existía en la normativa interna española ningún procedimiento, “carencia que el presente texto viene a solventar”. Las pautas del Derecho de la UE son que las decisiones de la Comisión Europea exigiendo tal recuperación son obligatorias en todos sus términos para los Estados miembros destinatarios, que deberán volver a la situación existente sin dilación y con arreglo a sus procedimientos de Derecho interno; y los aspectos concretos que regula el



CONSEJO DE ESTADO

Reglamento (CE) nº 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado.

Son de destacar dos extremos que subraya el órgano proponente en la memoria, en cuanto a la regulación en el texto de la ley proyectada: la no caducidad de los procedimientos de recuperación de ayudas del Estado (artículos 268.2 y 271.1) y la posibilidad de modificar actos administrativos firmes, incluso con carácter de cosa juzgada (*crf.* artículo 263.1), pues la UE sostiene que las autoridades del Estado miembro tienen la obligación de dejar de lado cualquier disposición del Derecho nacional que pudiera impedir la ejecución inmediata de la decisión de Comisión, salvo "imposibilidad absoluta" que no existe en casos de "meras dificultades jurídicas, políticas o prácticas".

También por la reforma mencionada del Código Penal, se modifica la disposición adicional décima de la LGT para ampliar las competencias de la Administración tributaria a la exacción de las penas de multa.

En la disposición adicional vigésima de la LGT, se reconoce la existencia de normas específicas en materia aduanera derivadas del Derecho de la UE, que primarán sobre lo establecido en la LGT. Entre otras especialidades, hay algunas en materia de revisión ("como consecuencia de que los órganos nacionales, ya sean administrativos o jurisdiccionales, no pueden entrar a resolver aquellas cuestiones en materia aduanera que sean competencia de la Comisión, lo que conllevará la suspensión del procedimiento revisor en tanto la Comisión no adopte la resolución correspondiente y ésta adquiera firmeza") y se establece también el carácter provisional de las liquidaciones y la ausencia de efectos preclusivos de las actuaciones administrativas en esta materia.

Se establece la suspensión de los procedimientos revisores, tanto en vía administrativa como jurisdiccional (contencioso-administrativa), hasta que finalice la tramitación de los procedimientos amistosos a que hace referencia la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (disposición adicional vigésima primera de la LGT y novena, apartado 2, segundo párrafo, de la LJCA).



CONSEJO DE ESTADO

Sobre la modificación de la LECrim (disposición final primera del proyecto), se destaca en la memoria, entre otros aspectos, que, "con objeto de aflorar de manera indubitada la preeminencia del proceso penal en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, se atribuye a la jurisdicción penal la competencia para conocer de la liquidación tributaria derivada del delito contra la Hacienda Pública, incluidas las medidas cautelares que se adopten en vía administrativa". También que se modifica el artículo 160 bis de tal ley "con objeto de dar cobertura suficiente a la publicación de sentencias condenatorias por delito". Y en fin que, "en la senda marcada por la modificación del Código Penal, se modifica la Ley de Enjuiciamiento Criminal para regular de forma precisa los efectos de las eventuales solicitudes al juez penal de suspensión del acto administrativo liquidatorio".

En la modificación de la LORC y habida cuenta de la actual tipificación del delito de contrabando, de forma semejante a lo previsto para el delito contra la Hacienda Pública, se establece también como principio general el de la liquidación y recaudación de las deudas tributarias derivadas del contrabando, salvo en los supuestos en los que el derecho a liquidar haya prescrito conforme a la normativa tributaria o concurra alguna de las circunstancias que, de acuerdo con el artículo 251.1 de la LGT, impiden liquidar (riesgo de prescripción del delito, falta de elementos para liquidar o perjuicio a la investigación).

Finalmente, son destacables las normas de la disposición final cuarta, que modifica la adicional tercera, apartado 5, de la Ley 23/2005, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad (para establecer que, en la regularización que proceda en el procedimiento inspector subsiguiente a la suspensión o revocación de una institución de inversión colectiva por la CNMV, se sustituyan los supuestos de interrupción justificada por los de suspensión, en línea con lo previsto por el nuevo 150.5 LGT); y de la disposición final quinta, apartados uno y dos, que respectivamente ordenan la exclusión de la limitación de pagos en efectivo para los establecimientos de cambio de moneda, y la aplicación del mismo régimen de las notificaciones tributarias a las que se produzcan en los procedimientos sancionadores por infracción de las limitaciones



CONSEJO DE ESTADO

de pagos en efectivo (modificando en tal sentido el artículo 7.uno.5 y el artículo 7.tres.1 de la Ley 7/2012).

2.- El anteproyecto se ajusta bien a los títulos que en la disposición final sexta se establecen como fundamento, a saber los previstos en el artículo 149.1, materias 1ª, 3ª, 6ª, 8ª, 10ª, 14ª y 18ª de la Constitución, que atribuyen al Estado la competencia exclusiva sobre, respectivamente: la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales; las relaciones internacionales; la legislación procesal, sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las CC. AA.; las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas; el régimen aduanero y arancelario y de comercio exterior; Hacienda General y Deuda del Estado; y el procedimiento administrativo común.

Explica la memoria que el anteproyecto modifica la ley codificadora del sistema tributario español, afectando al ejercicio de derechos y al cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, a la aplicación del sistema tributario, así como a determinados procedimientos tributarios, unos nuevos y otros ya existentes, procedimientos de carácter básico en los términos establecidos en el artículo 1 de la LGT. En consecuencia, se hace necesario invocar el artículo 149.1. 1ª, 8ª y 18ª de la Constitución como título competencial del Estado.

Por otra parte, la regulación de la suspensión en los supuestos de procedimientos amistosos en materia de imposición directa previstos en los convenios o tratados internacionales (nueva disposición adicional vigésimo primera de la LGT) requiere la base competencial del artículo 149.1.3ª de la Constitución.

La modificación e introducción de importantes novedades procesales tanto en la LJCA como en la LECrim justifican y exigen la cita del artículo 149.1.6ª de la Constitución, y la afectación de ciertas materias del régimen aduanero y del comercio exterior hacen preciso que se invoque el título previsto en su artículo 149.1.10ª.



CONSEJO DE ESTADO

En fin, es claro que una gran parte de la normativa en proyecto, si no toda, afecta a la vertiente del ingreso y gasto públicos, y en definitiva a la competencia exclusiva recogida en el artículo 149.1.14ª de la Constitución sobre Hacienda del Estado.

3.- El anteproyecto de modificación de la LGT persigue, según su exposición de motivos, tres objetivos principales. De un lado, prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (en tal sentido, la ley proyectada sigue las pautas marcadas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y la más reciente Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude). En segundo lugar, el reforzamiento la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia. Por último, pretende incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

Se trata de objetivos plausibles, todos ellos encaminados a hacer posible el cumplimiento de fines propios del Estado social y democrático de Derecho, sobre la base de la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (artículos 1.1 y 31.1 de la Constitución).

Merece, por ello, elogio el esfuerzo del prelegislador por hacer posible el cumplimiento de tales fines e intentar construir un ordenamiento tributario justo y eficaz.

En particular, debe valorarse positivamente la decidida lucha contra el fraude, en especial contra el que podría llamarse fraude sofisticado y que afecta a los grandes contribuyentes, a través de diversas medidas. Es esta una materia que compete a todos los poderes públicos, como ha sido ampliamente sentado por la jurisprudencia constitucional (*crf.* entre otra las Sentencias del Tribunal



CONSEJO DE ESTADO

Constitucional [SSTC] 76/1990, de 26 de abril y 194/2000, de 19 de julio). En los términos de la primera de las sentencias citadas, “la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias” (FJ 3 *in fine*). Asimismo, en un sentido más amplio, la evitación de la defraudación firme puede ayudar a paliar el problema de la llamada “economía sumergida” y a reducir su volumen.

Con todo, también algunos aspectos del anteproyecto merecen objeciones de distinta entidad, a juicio de este Consejo de Estado.

En primer término, y aun cuando se trate de una cuestión no decisiva, el carácter codificador que se pretende queda en buena parte diluido por la acumulación de modificaciones muy heterogéneas.

No cabe duda de que un efecto sistematizador, superador de grados de dispersión y que pretende acoplar o adoptar distintas normas con vocación de generalidad, es beneficioso (se le llame o no codificación); también tiene la ventaja de dar lugar a un fecundo debate científico sobre la materia.

Sin embargo, no existe en rigor un efecto de este tipo en el anteproyecto ni tampoco se conoce la eventual coherencia de este con la reforma fiscal emprendida por el legislador con la modificación de los grandes tributos (Leyes 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias; 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación

Q



CONSEJO DE ESTADO

de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras). Ya en el dictamen a este último anteproyecto, señaló este Consejo que, sobre la afirmación de la exposición de motivos relativa a que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido introducía ciertas modificaciones «en el marco de la reforma del sistema tributario que se aborda»: “nada se dice del sentido del anteproyecto en el marco de dicha reforma, ni en qué consiste esta ni cuál es la conexión sistemática que los une” (dictamen 746/2014, de 23 de julio).

En segundo lugar y como se apuntará en relación con diversas materias en las observaciones del siguiente apartado, existen también otros aspectos que pueden dar lugar a que padezca el necesario equilibrio entre la finalidad recaudatoria y antifraude que promueve el sostenimiento de los recursos públicos y las necesarias garantías, derechos y seguridad jurídica del contribuyente.

Así, el anteproyecto modifica, con el alcance que será objeto de estudio y se afirma que según criterios interpretativos asentados en la práctica, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, para hacer posible un efecto sancionador bajo determinados requisitos. Asimismo, otras dos motivaciones principales que se aprecian son, de un lado y destacadamente, la de variar la regulación de ciertos aspectos (modificación de la LECrim, pero también nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector, de las obligaciones conexas, de la deuda aduanera, etc.) para evitar la paralización de actuaciones administrativas de liquidación y de inspección. De otro, el ajuste de dos elementos importantes del Derecho de la UE, o del Derecho nacional en aplicación de este. Ambas se hacen por razones de “sistematicidad” pero en este caso contraria a un movimiento sistematizador: se trata más bien de establecer cauces especiales (específicos de la materia tributaria), bien para los particulares –cuando se trata de la devolución de ingresos indebidos en virtud de actos dictados al amparo de una norma tributaria ilegal, inconstitucional o contraria al Derecho comunitario– con establecimiento de fuertes límites de prescripción y otros de seguridad



CONSEJO DE ESTADO

jurídica, bien para la Administración –mejor, para los Estados miembros: recuperación de ayudas ilegales- diluyendo en lo posible tales límites.

En fin, la técnica normativa resulta mejorable en muchos aspectos en una reforma de importancia como la presente. La lectura de la exposición de motivos, y en especial de sus apartados II y VI, que son una recopilación dispersa de modificaciones de distinta importancia, basta para detectar que aquella no se ha cuidado suficientemente. También, como antes se ha dicho, hubiera debido seguirse una tramitación más coordinada entre los distintos Departamentos.

Así pues, el anteproyecto merece una valoración favorable desde el punto de vista de los objetivos que persigue, sin perjuicio de las observaciones que pasan a exponerse.

IV. Observaciones sobre el anteproyecto

Se seguirá en este apartado el siguiente orden:

- A) El conflicto en la aplicación de la norma tributaria
- B) El régimen de la prescripción y el derecho a comprobar e investigar
- C) La publicación de listas de deudores (nuevo artículo 95 bis)
- D) La regulación de los plazos del procedimiento inspector
- E) Modificación del régimen de las reclamaciones económico-administrativas (Capítulo IV del Título V de la LGT)
- F) El nuevo Título VI LGT y la reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal
- G) La publicación de los fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos (nuevo artículo 160 bis LECrim)



CONSEJO DE ESTADO

H) El nuevo procedimiento especial de revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea (artículo 219 bis)

I) La recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario

J) Otras observaciones

A) El conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1.- El anteproyecto de ley modifica la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria fundamentalmente en su artículo 15, modificación de sus apartados 3 y 4 que reza:

“3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

4. En los supuestos anteriores podrán imponerse sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquel o aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten”.



CONSEJO DE ESTADO

En las primeras versiones se modificaba también con cierta amplitud el artículo 159 relativo al informe preceptivo -de una Comisión consultiva creada por la LGT- para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Finalmente estos cambios se han suprimido, y solo se modifica este precepto en un aspecto que ahora no interesa de su apartado 3 (v. lo que se dice después en el apartado B) de estas consideraciones).

2.- El fondo de todo este problema es el conflicto entre un "ius vivens" que existe en la práctica y los límites impuestos por el Derecho objetivo en la configuración de los negocios jurídicos con una determinada causa.

Este fondo es común a las figuras de fraude de ley, abuso de Derecho y negocios anómalos, particularmente los negocios en fraude de ley, en el Derecho Civil (*crf.* los artículos 6.4 y 7.2 del Código Civil); y a las figuras de fraude de ley y las cláusulas anti-abuso o anti-elusión en el Derecho tributario.

En este último, más específicamente el problema de que se usen negocios anómalos o impropios con fines de elusión fiscal ha preocupado siempre al legislador, al menos desde 1963.

En la LGT de 1963 se reguló el fraude de ley tributaria en su artículo 24.2, siguiendo una construcción clásica que después vino a recogerse en el artículo 6.4 del Código Civil con ocasión de la reforma de su Título Preliminar. Lo esencial en esta construcción es un elemento subjetivo; lo que en el Código Civil es la consecución del "resultado prohibido por el ordenamiento jurídico", en la antigua LGT de 1963 se reflejaba como hechos realizados "con el propósito probado de eludir el impuesto" y la consecuencia era la misma que en aquel: la aplicación de la norma defraudada (aquí, norma eludida) y la no obtención de las ventajas fiscales que se pretendían.

En 2003 la vigente LGT dio un importante giro en esta materia. Pasó a poner el acento en lo objetivo, en la anomalía e impropiedad de los negocios en su comparación entre sí.

Q



CONSEJO DE ESTADO

Además, el trasfondo de la nueva ley en 2003 lo constituía ya una amplia experiencia y jurisprudencia en la materia que permite distinguir diversos aspectos. Así, parece claro que lo que se trata de evitar es la elusión fiscal propiamente dicha (soslayar o evitar de forma indirecta la aplicación de una ley tributaria); no la evasión o directa ocultación fiscal, que sería un extremo y una conducta tipificada y sancionable como tal, ni tampoco la lícita economía de opción, que sería el otro extremo y en el que ha de respetarse la libertad de los contribuyentes para actuar jurídicamente de modo que las cargas fiscales sean mínimas dentro de lo permitido por las leyes.

A esta concepción objetiva, se dice que superadora del fraude de ley aunque su distinción sigue siendo muy sutil, responde el actual artículo 15 LGT en sus apartados 1 y 2 que no se modifican por el anteproyecto:

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley”.

3.- Todavía de la LGT de 2003 es importante recordar que, en el anteproyecto que fue sometido a este Consejo (dictamen 1.403/2003, de 22 de mayo), se hablaba de abuso en la aplicación de la norma tributaria. Luego se cambió la denominación a la de “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria.



CONSEJO DE ESTADO

Aunque es claro que quiere nuevamente acentuar lo objetivo, no se trata de un mero conflicto jurídico entre la Administración y el contribuyente; se trata de que este emplee actos o negocios que, "individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios" para el resultado obtenido que no es otro que la ventaja fiscal (es decir, han resultado idóneos para ese fin pero de forma artificiosa o impropia, no siguiendo las características que para un concreto negocio ha previsto como causa de su organización e individualización el ordenamiento jurídico).

El dictamen de este Consejo censuró que la figura tuviese perfiles poco definidos, pues podría dar lugar a que todos los supuestos bajo esta norma fuesen calificados como supuestos de abuso, lo cual no se corresponde con el objetivo que teóricamente persigue esta figura, que es la eliminación de lo que se llama "fraude sofisticado"; y llegó a afirmar que una regulación como la entonces proyectada constituía un "salto al vacío", al pasar de una regulación aplicable a supuestos escasos a una regulación que en principio podría afectar a cualquier economía de opción.

Con todo, la figura se ha mantenido y no parece desacertado que se consolide, como "cláusula de cierre del sistema" como también afirmó tal dictamen, una solución abstracta para aquellos casos que, ni están prohibidos generalmente por las leyes (soluciones negociales que por así decir se declaran ilícitas con carácter general) ni han recibido una solución interpretativa en el caso concreto. La cláusula anti-abuso o de conflicto conserva, pues, dicha utilidad.

Ahora bien, lo que objetó frontalmente tal dictamen 1.403/2003 fue la conexión de esta figura con una específica infracción que resultaría sancionable si se añadiese el elemento subjetivo de la maquinación realizada con ánimo defraudatorio (previsto artículo, entonces, 185.1.d) que no llegó a ver la luz). Resumidamente, el mencionado dictamen razonó así:

«En segundo lugar y como cuestión que ha sido más discutida, convirtiéndose en una objeción prácticamente unánime, cabe referirse a la posibilidad de sancionar este denominado abuso en la aplicación de la norma



CONSEJO DE ESTADO

tributaria, posibilidad que, en opinión de este Consejo, supone la formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado que puede resultar inconstitucional.

De los preceptos transcritos resulta que la calificación como infracción de la conducta prevista en el artículo 15 se hace depender de la conducta del sujeto infractor –ha de existir una maquinación con ánimo defraudatorio-, y de la propia Administración –pues se exige, como elemento del tipo, que la Administración haya declarado el abuso-.

Esta última exigencia es innecesaria en tanto que no supone sino una reiteración de lo que establecen los artículos 15.2 y 159.6 del anteproyecto, con arreglo a los cuales para la declaración del abuso mismo es necesario el informe favorable de la Comisión consultiva, que vinculará al órgano de inspección sobre la declaración de abuso.

Por tanto, la única circunstancia adicional que se introduce para formula el tipo es la existencia de una maquinación con ánimo defraudatorio.

Sentado lo anterior, cabe plantearse si esa o esas conductas que define el artículo 15 del anteproyecto y que se encuentra en la base de la infracción prevista en el artículo 185.1.d) están lo suficientemente delimitadas como para cumplir las exigencias del principio de “lex certa” al que se refiere el artículo 25 de la Constitución.

La respuesta debe ser negativa pues, como ya se ha dicho anteriormente, la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso.

(...)

Obviamente, el hecho de que el tipo de las infracciones tributarias se pueda configurar por referencia a las leyes tributarias no plantea problema alguno de constitucionalidad en la medida en que se trate de normas que definen un



CONSEJO DE ESTADO

concreto hecho imponible que haya sido realizado por el contribuyente para eludir el pago del tributo.

Pero dicho tipo en blanco no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en los delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de "lex certa" inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo».

4.- Así las cosas, ya se ha visto que, donde el actual artículo 15.3 LGT finaliza diciendo "... sin que proceda la imposición de sanciones", en el anteproyecto se elimina este inciso y se introduce un apartado 4 con las reglas que antes se reprodujeron.

En una primera versión del anteproyecto se decía, además, en el inciso inicial de esa norma que "No obstante lo anterior, *procederá la imposición de sanciones* tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley...". Objetado por el CGPJ que la imposición de sanciones tuviese carácter preceptivo, es decir que se impusiesen en todo caso en que se diese una identidad sustancial de criterio entre la norma defraudada y el criterio administrativo preexistente, se ha eliminado esa expresión y, en la versión sometida a este Consejo, se establece:

"En los supuestos anteriores podrán imponerse sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquel o aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración".

(Luego se hace alusión a que dicho criterio será el de los informes de la Comisión consultiva del artículo 159 LGT, y a que tales informes serán públicos con supresión de los datos personales).



CONSEJO DE ESTADO

5.- El CGPJ sigue observando que se está “ante un evidente supuesto de fraude de ley” y que “se construye así una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica. Lo que significa una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio”. Cita la STC 120/2005, de 10 de mayo.

El órgano proponente justifica la figura en la memoria del análisis de impacto normativo y también en su respuesta a las observaciones del CGPJ.

En la primera, se hace énfasis en que el nuevo sistema se basa en el elemento de comparación con el criterio de los informes de la Comisión consultiva, y muy particularmente en el hecho de que estos serán públicos y conocidos previamente por los contribuyentes:

“La imposición de sanción tributaria no va a proceder en todos los supuestos de conflicto, sino en aquellos con igualdad sustancial respecto de otros sobre los cuales la Comisión consultiva, en su día creada por la LGT, ya se hubiese pronunciado en el sentido de existencia de conflicto, siendo público dicho pronunciamiento y siempre, claro está, que se incurra en alguna de las conductas tipificadas como infracción tributaria en el título IV. De esta manera se evita que queden impunes las conductas tipo que han sido previamente calificadas como artificiosas, y no como meras economías de opción.

[...]

En definitiva, la publicidad de los informes de la Comisión permite que el obligado tributario conozca la calificación jurídico-tributaria que una determinada operación o esquema de actuación le merece a la Administración tributaria, y de ese conocimiento y de la actuación contraria al mismo surge la responsabilidad y el reproche sancionador.



CONSEJO DE ESTADO

Para determinar la procedencia de la sanción se atenderá a los informes que eran públicos en el momento en que se presentó la declaración tributaria objeto de regularización.

Evidentemente, la posibilidad de imponer sanciones quedará condicionada a las reglas generales del derecho sancionador tributario, por lo que solo en los supuestos en los que exista dolo o culpa negligente podrá imponerse la correspondiente sanción tributaria”.

Pero también se emplea el argumento relativo a que, “de la misma manera que el art. 179.2.d) de la LGT exime de responsabilidad infractora a quienes ajustan su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en publicaciones o comunicaciones, o en consultas tributarias formuladas por otro obligado siempre que en este último caso exista igualdad sustancial, el proyecto establece una presunción de responsabilidad análoga, pero en sentido contrario. Esto es, si la conducta es sustancialmente igual a aquella respecto de la cual la Administración ha publicado su criterio y el reproche que le merece, el sujeto estará a priori incurriendo en responsabilidad infractora y, en consecuencia, podrá ser sancionado por la infracción eventualmente cometida de las tipificadas en los arts. 191 a 206 de la LGT”.

En su respuesta al CGPJ, el órgano proponente combate en primer lugar –con fundamento, a juicio de este Consejo de Estado- la objeción de la falta de tipicidad o al hecho de que se está ante una norma sancionadora en blanco, razonando del siguiente modo:

«La modificación no está introduciendo lo que el Consejo denomina una “norma sancionadora en blanco”, ya que no está tipificando conducta infractora alguna.

La tipificación de la conducta queda reconducida, sin alteración alguna, al Título IV de la LGT, pudiendo incurrir el obligado tributario, como consecuencia de su actuación, más allá de que la misma sea regularizada a través de la aplicación de la cláusula antiabuso, en alguno de los tipos infractores en dicho Título incorporados.

Q



CONSEJO DE ESTADO

[...] Lo que se regula es la procedencia de la sanción cuando la conducta desarrollada por un obligado tributario incurra en igualdad sustancial respecto de otra que, previamente, hubiese sido declarada regularizable a través de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma y dicha declaración hubiese sido de público conocimiento.

[...]

En modo alguno el mero dictamen de la Comisión consultiva determinará la sancionabilidad, en contra de lo que afirma el Consejo en su informe.

El principio de tipicidad, se insiste en ello, queda salvaguardado en la medida en que la infracción cometida por el obligado tributario no se tipifica como consecuencia de la separación de su actuación del criterio administrativo, sino de que, de forma concurrente con dicho apartamiento, se incurra en alguna de las infracciones ya tipificadas, ahora sí, en el Título IV de la Ley. A ello obedece la dicción literal del precepto cuando indica que procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el Título IV de la ley.

Lo que se sanciona es la infracción que corresponda de las tipificadas en el Título IV, si se incurre en las mismas de forma concurrente con una actuación contraria al criterio administrativo manifestado previamente».

Finalmente, emplea de nuevo el argumento relativo a que “El esquema dibujado en el anteproyecto está mimetizando, invirtiéndola, la exoneración de responsabilidad que se regula en el artículo 179 LGT para el supuesto de ajuste de la actuación del obligado tributario al criterio administrativo previamente sentado por la Administración, de forma que, en el supuesto que nos ocupa, la previa calificación como abusivo de un esquema negocial u operación (mediante la declaración expresa de que en el mismo concurren los presupuestos recogidos en el artículo 15 LGT) y su reproducción posterior, en su propia operación o negocio, por un obligado tributario, con burla de su deber constitucional de contribuir, determinaría la sancionabilidad”.



CONSEJO DE ESTADO

6.- Merece una valoración negativa a este Consejo la regulación que es objeto de análisis, en la concreta articulación que ha recibido en el anteproyecto.

A juicio de este alto órgano consultivo, solo caben dos soluciones en esta materia: una, la de contener directamente en la ley los elementos del tipo infractor; otra, la de establecerse por los órganos administrativos criterios de calificación, con toda la repetición y publicidad que se prevea, pero que no pasan de ser criterios que orientan o definen la calificación tributaria de una conducta. Una solución estrictamente subjetiva o tipificada (sancionadora), u otra objetiva, repetible y pública (si se quiere, de establecimiento de reglas de solución del conflicto pero nunca sancionadora). No cabe un *tertium genus* en la definición de "conductas tipo" que, junto con la concurrencia de elementos del tipo infractor, den lugar a "sancionabilidad". Por las razones que se aducirán, una solución de estas características es superflua y puede llegar a ser contraproducente.

a) Ante todo, no es convincente la respuesta del órgano encargado de la elaboración cuando dice que la diferencia basal o fundamental del conflicto en la aplicación de la norma (o cláusula antiabuso) y la del fraude de ley, es que en aquella nunca se toman en consideración elementos subjetivos o defraudatorios. La propia memoria, como se ha visto, cuando se trata de justificar la introducción de la nueva regulación, afirma que se quiere "permitir la imposición de sanciones como consecuencia de que los actos o negocios constitutivos del conflicto pueden realizarse *con ánimo defraudatorio*, tal y como ha admitido la jurisprudencia". La distinción entre cláusula antiabuso y fraude sigue siendo relativa y carece de sentido incidir en que la regulación en proyecto solo contempla un apartamiento (objetivo) de criterios administrativos contenidos en un previo informe público. Tal apartamiento, de por sí, no es abusivo si no se materializa en un negocio "anómalo e impropio", es decir impropio para su naturaleza y con el que únicamente se pretende obtener una ventaja fiscal.

De seguirse el camino del ánimo defraudatorio, que no se ha seguido y que se intentó en el anteproyecto inicial de la LGT 2003 como se ha



CONSEJO DE ESTADO

visto, lo que debe hacerse es configurar con todas las garantías un tipo específico infractor.

b) En segundo lugar, cabría una solución de tipo objetivo.

De estas características existen ya algunas soluciones generales de rango legal (v. g. el actual artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuando establece: "No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo [régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y otro] cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal"). Y existen también las facultades de calificación y, más allá, la propia solución del conflicto en la aplicación de la norma tributaria que cuenta ya con la debida publicidad y las correspondientes garantías (en los apartados 5 y 6 del artículo 156 LGT).

Sin embargo, lo que ha pretendido finalmente el anteproyecto (así se comprueba en la respuesta del órgano encargado de la elaboración al CGPJ) es que se haya de seguir siempre el procedimiento sancionador, puesto que establece la posibilidad de sancionar "conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley". En este sentido, se dice que la solución sería superflua. No basta con detectar un grupo o tipo de negocios ilícitos o artificiosos según el criterio de la Comisión Consultiva de la LGT, puesto que luego se ha de remitir con normalidad al procedimiento infractor.

Incluso puede ser contraproducente o estorbar la finalidad de mayor sancionabilidad que se persigue. Y ello porque la DGT ha llegado a afirmar que la delimitación de una conducta tipo ilícita –en rigor, "la "igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquel o aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración"- es un presupuesto necesario pero no suficiente para la sanción.



CONSEJO DE ESTADO

Son necesarios, se dice, dos elementos: "separación del criterio administrativo público en lo que a la calificación de esa operatoria se refiere" y "resultado de la actuación del obligado tributario al incumplir con su obligación tributaria". Se daría así la paradoja de que, dándose este último (incumplimiento infractor) se necesitaría, además, un reparo objetivo, un apartamiento del criterio administrativo, lo que no parece tener sentido en la propia perspectiva del anteproyecto.

c) En fin, no cabe tampoco una solución de tipo intermedio.

Que se ha intentado arbitrar este tipo intermedio en el anteproyecto se aprecia en algunas expresiones del órgano proponente. Así p. ej. cuando se refiere a la "conducta desarrollada por un obligado tributario [que] incurra en igualdad sustancial respecto de otra que, previamente, hubiese sido *declarada regularizable a través de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma* y dicha declaración hubiese sido de público conocimiento". En otra ocasión se habla de las "*conductas tipo que han sido previamente calificadas como artificiosas, y no como meras economías de opción*". Y en fin se afirma que: "de ese conocimiento [de los informes de la Comisión consultiva declarando conductas como artificiosas] y de la actuación contraria al mismo surgen la responsabilidad y el reproche sancionador".

Se trata de un intento de afirmar que, además de los actos sancionables o de los negocios defraudatorios (declarados en conflicto con la aplicación de la norma y por tanto dejados sin efecto), existirían las *conductas tipo* ya declaradas artificiosas con carácter general, a modo de un primer estadio en la situación jurídica que después puede derivar en los actos o conductas sancionables. Pero esta mera definición de conductas, de por sí, no es idónea para que pueda construirse sobre ella un tipo infractor.

Además, y esta consecuencia parece especialmente grave a este Consejo y potencialmente lesiva del principio de tipicidad que forma parte de las garantías contempladas en el artículo 25 de la Constitución, no puede afirmarse la pretendida inversión que se quiere hacer del artículo 179 LGT. Ante una conducta subjetivamente sancionable, demostrar el acuerdo con el criterio administrativo



CONSEJO DE ESTADO

previamente sentado puede excluir la culpabilidad (a título de dolo o negligencia). Pero no cabe una inversión de esta regla, *a efectos sancionadores*: el desacuerdo con los criterios administrativos –repetidos, públicos y calificadores de una conducta o un tipo de operación como artificiosas-, no basta para que concurra un acto o conducta que cumpla con el tipo infractor y que pueda ser declarado culpable. Para tal declaración ha de ser probado el cumplimiento del tipo siguiéndose en todo caso los principios del procedimiento sancionador.

Por todo ello, debe suprimirse la modificación del artículo 15, apartados 3 y 4, de la LGT en su redacción por el artículo único, apartado tres, del anteproyecto.

Únicamente cabría arbitrar una solución sancionadora, en el seno del título que regula las infracciones y sanciones, delimitándose una por una las conductas constitutivas de infracción y sancionables, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador.

Esta observación tiene carácter esencial, en el concreto sentido y alcance previstos en el artículo 130, número 3, del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por el Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio, a los efectos de ser tenida en cuenta por el acuerdo del Consejo de Ministros que apruebe el anteproyecto, para su posterior elevación como proyecto de Ley a las Cortes Generales.

B) El régimen de la prescripción y el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración tributaria

1.- El vigente artículo 66 LGT, en sus apartados a) y b), determina que prescribirán a los cuatro años los derechos de la Administración a “determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación” y a “exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas”.



CONSEJO DE ESTADO

Por su parte, el artículo 115, en sus apartados 1 y 2, también en su redacción actual, regula las potestades y funciones de comprobación e investigación, así como la de calificación:

“1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos”.

2.- Las reglas que introduce el anteproyecto relevantes en esta materia afectan a cinco preceptos:

Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar

“1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación resultan procedentes y de su cuantía, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior



CONSEJO DE ESTADO

no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado”.

Artículo 70. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales, se modifica el apartado 3:

“3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta ley”.

Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba. Por lo que ahora interesa, se suprime el apartado 5:

El apartado 5 que se proyecta suprimir dispone en la vigente LGT:
“5. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales”.

Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación, nueva redacción de los apartados 1 y 2:

“1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o períodos y conceptos tributarios



CONSEJO DE ESTADO

respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta ley.

La calificación realizada por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley”.

Disposición transitoria única. Régimen transitorio, apartado 2:

“2. Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación”.



CONSEJO DE ESTADO

3.- En las primeras versiones del anteproyecto, el artículo 66 bis se titulaba "Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar" y disponía simplemente: "No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley". Objetada con fuerza esta redacción por el informe del CGPJ, entre otros, se suprimieron tal expresión y redacción y el precepto quedó como se ha señalado.

En lo relativo a la justificación de la figura, la DGT ha afirmado que *"el artículo 115 de la LGT, que regula las potestades y funciones de comprobación e investigación y, en el desarrollo de las mismas, la facultad de calificación de hechos, actos o negocios, no somete a dichas potestades a limitación temporal alguna. De esta manera, con carácter aclaratorio y con el objeto de superar la controversia que esta materia ha suscitado, el proyecto normativo viene a explicitar la interpretación de los preceptos citados, en el sentido de no someter a prescripción el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, y, en el seno de las mismas, a calificar. De esta manera, la Administración podrá comprobar e investigar hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria que hayan acontecido en ejercicios prescritos si los mismos surten efectos fiscales en ejercicios no prescritos, esto es, en ejercicios en los que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a liquidar"*.

También señala que *"la regulación en proyecto se ajusta a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la regulación de la prescripción (véanse las sentencias 157/1990, de 18 de octubre y 70/2001, de 17 de marzo), en relación con la inexistencia de límite material constitucional para el libre establecimiento por el legislador de la regulación de la figura de la prescripción, siendo a éste al que corresponde determinar su régimen jurídico conforme a los criterios que considere idóneos en cada caso concreto. En esa línea, la norma en proyecto anuda, y limita, la pervivencia del derecho a comprobar operaciones a la existencia de efectos jurídicos de las mismas en relación con obligaciones tributarias futuras respecto de las que no se ha producido la prescripción del derecho a liquidar"*.



CONSEJO DE ESTADO

4.- Antes de abordar con detalle la regulación del anteproyecto, han de hacerse algunas consideraciones de carácter general sobre esta materia y sobre su evolución en nuestro ordenamiento.

En nuestro Derecho tributario se parte de que la Administración tiene un "derecho a determinar la deuda" (mediante la oportuna liquidación) que prescribe a los cuatro años; y también un derecho a exigir la deuda ya liquidada sometido al mismo plazo de prescripción (artículo 66 LGT, apartados a y b, antes citados).

El primero de tales derechos, al igual que sucede con el llamado derecho a comprobar e investigar, en tanto en cuanto se refiere a una deuda de origen inequívocamente legal como es la tributaria, es más bien técnicamente una potestad de la Administración.

Ahora bien, toda vez que la Administración tributaria ostenta al mismo tiempo la condición de poder público y la de acreedor en una concreta relación jurídico-tributaria, es también posible calificarlos como derechos: derecho a determinar la deuda, derecho a comprobar e investigar.

De esta forma, la prescripción, que es una institución que tiene por objeto preservar la seguridad en lo hecho y actuado tras el transcurso de un período de tiempo, tiene un significado distinto y propio en el Derecho civil, otro en el Derecho penal y otro, que es el que ahora interesa, en el Derecho administrativo y tributario.

En este sería incorrecto decir, sin mayores matices, que las facultades de comprobar e investigar no prescriben. Es cierto que, como tales potestades legales, siempre pueden ejercerse. Pero este no es el problema. El problema es si, en relación con una concreta deuda que ya ha sido determinada en relación con ciertos ejercicios, tales facultades pueden seguir ejerciéndose -sobre hechos, actos o negocios ya calificados- para variar tal determinación.

Por ello, en el fondo la cuestión es nuevamente de calificación tributaria. Porque la Administración tributaria, cuando actúa, no solo comprueba e



CONSEJO DE ESTADO

investiga para emitir un acto de juicio sino que tiene siempre por objeto la liquidación. Es esta, pues, la que marca un límite, claramente para la exigencia de la deuda liquidada (donde propiamente puede hablarse de un derecho prescriptible: artículo 66.b) LGT), pero también para la derivación de consecuencias de carácter económico (fiscales) diversas de las previstas por el contribuyente (sentido último de la prescripción a la que se refiere el artículo 66.a) LGT).

5.- Todo lo anterior encuentra, en primer lugar, una excepción en los casos de los llamados créditos fiscales (bases imponibles objeto de compensación, cuotas compensables, deducciones pendientes de aplicación) cuyos efectos en el tiempo se dilatan. Aquí se da la peculiaridad, por un lado, de que tales derechos –a la compensación, a la deducción– se generan en un ejercicio determinado pero extienden sus efectos a otros. Y, por otro, en el caso de las compensaciones, se da la particularidad de que por el juego propio de esta institución el derecho del particular a compensar, y el de la Administración para comprobar e investigar tales compensaciones, están recíprocamente conectados: el tiempo máximo de ejercicio por el particular coincide lógicamente con aquel en que la Administración puede comprobar su aplicación.

En estos últimos casos la LIS ha fijado (nuevo artículo 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) un plazo de prescripción de diez años, y en supuestos semejantes los artículos 66 bis.2 y 3 LGT, según la redacción del anteproyecto, se ajustan a estos plazos. No resulta objetable esta solución, que aporta seguridad jurídica. Tampoco lo es la modificación del artículo 70.3, para ajustar la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos, a lo previsto en el mencionado artículo 66 bis, apartados 2 y 3.

Únicamente cabe censurar en esta materia que se haya suprimido el artículo 106.5 de la ley. Este precepto se refiere a las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación y a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación que tuviesen su origen en ejercicios prescritos, y establece que “la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse



CONSEJO DE ESTADO

mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales". Esta es la solución que ha adoptado el citado artículo 26.5 LIS 2014 –la de limitarse en estos casos a la procedencia y cuantía de las compensaciones- y parece que debería adoptarse el mismo criterio en la LGT.

6.- Pero el problema desborda, con mucho, este particular aspecto.

Aquí se trata de una construcción del anteproyecto sobre la prescripción –mejor, sobre su ausencia- de forma general en las facultades de comprobar e investigar, como resulta de los proyectados artículos 66 bis.1 y sobre todo 115, apartados 1 y 2, de la ley.

Del juego de estos preceptos sigue surgiendo una especie de imprescriptibilidad. Y además, una imprescriptibilidad que está justamente en relación con una nueva calificación de las realidades sometidas en su día a una actuación tributaria.

El artículo 66 bis simple y llanamente dispone que la prescripción de derechos del artículo 66 de la ley, y entre ellas claro está la del artículo 66.a) sobre la prescripción del derecho-potestad a determinar la deuda, *"no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley"*.

Es en el artículo 115 donde se dispone, en su apartado 1, párrafos segundo y tercero, que *"Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aun en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido. // En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios*



CONSEJO DE ESTADO

o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido". De este modo, surten plenos efectos las facultades comprobadoras e investigadoras incluso sobre "conceptos" tributarios, "ejercicios y periodos tributarios" prescritos, y también sobre "hechos, actos, explotaciones o negocios" también prescritos, siempre que lógicamente hubieren de surtir efectos fiscales sobre ejercicios o periodos no prescritos (y con la salvedad del límite de 10 años para la compensación de bases imponibles, que en lugar de ser, como hasta ahora, extensión del plazo ordinario, pasaría a ser un corte en un plazo indefinidamente abierto).

Pero además, estos plenos efectos de las facultades comprobadoras e investigadoras se dan con alcance calificador, como resulta del proyectado artículo 115, apartado 2: *"En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario **con independencia** de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y **del ejercicio o periodo en el que la realizó**, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta ley. // **La calificación** realizada por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado **extenderá sus efectos** respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, **respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley**".* Esto es, que –según los incisos subrayados y rigurosamente nuevos según el anteproyecto- en el desenvolvimiento de las facultades de comprobación e investigación, la calificación no solo puede variar la hecha por el obligado tributario (regla ya presente en el artículo 115.2 LGT en vigor y que implica el sentido mismo de la actividad calificadora en fase de comprobación), sino que puede también extenderse sin límite a los ejercicios o periodos anteriores y a toda obligación no prescrita.

En realidad, esta cuestión de la extensión de las facultades de comprobación e investigación, con atenuación o supresión en su caso de los



CONSEJO DE ESTADO

efectos de la prescripción, no es totalmente nueva y ha venido recibiendo atención reciente por la jurisprudencia, especialmente en los casos de reestructuraciones empresariales hechas artificialmente o en fraude de ley y que dan lugar a gastos financieros (intereses de los préstamos que tales operaciones suponen) y al problema de su posible tributación.

Por ser materia muy delicada, hay que recordar previamente la libertad del legislador en línea de principio sobre la misma (con los límites propios de la Constitución y de la coherencia con el resto del ordenamiento jurídico, en particular con el tributario) y lo que al respecto han dicho los tribunales.

Que el legislador puede configurar el régimen de la prescripción es algo claro. Así lo ha recordado la autoridad consultante, con cita de las sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC) 157/1990 y 70/2001.

La primera de ellas dijo que "Determinar el régimen jurídico de la prescripción de las infracciones penales es algo que corresponde hacer al legislador, de acuerdo con los criterios de política criminal y de seguridad jurídica que considere idóneos en cada caso concreto, pero, dados los valores constitucionales en juego, sería cuestionable constitucionalmente un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y faltas" (FJ 3 *in fine*).



La segunda reiteró lo previsto en la STC 63/2001, también de 17 de marzo de 2001, cuyo FJ 7 explica que, "no obstante tratarse de una institución que encuentra fundamento también en principios y valores constitucionales (...), la Constitución no establece imperativamente un determinado régimen de prescripción de las infracciones penales, ni tan siquiera impone su propia existencia, pese a que hemos declarado en la citada resolución que «sería cuestionable constitucionalmente un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y las faltas». Dijimos, por ello, que es al legislador a quien corresponde determinar, con plena libertad, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica (STEDH de 22 de junio de 2000, caso Coëme c. Bélgica, § 146), así como los criterios de política criminal que estime idóneos y atendibles en cada caso concreto, el régimen jurídico, el sentido y el alcance de la



CONSEJO DE ESTADO

prescripción de las infracciones. Y es en este sentido, en relación con el legislador, en el que puede afirmarse, sin riesgo de confusión, que la regulación de la prescripción es una cuestión de libre configuración legal, es decir, que queda deferida a la voluntad del legislador sin condicionamientos materiales que deriven de la Constitución”.

Sin embargo, estas resoluciones se refieren de forma principal a supuestos del ordenamiento penal, donde la prescripción encuentra como se dijo un sentido propio (y donde también, por excepción, algunos delitos se consideran imprescriptibles conforme al artículo 131.4 del Código Penal: *“Los delitos de lesa humanidad y de genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, salvo los castigados en el artículo 614, no prescribirán en ningún caso. // Tampoco prescribirán los delitos de terrorismo, si hubieren causado la muerte de una persona”*). Y por otra parte parece también que la libertad del legislador ha de respetar los límites propios del ordenamiento jurídico, en la propia configuración de la institución.

En este sentido, la posibilidad de que las facultades de comprobación (instrumentales del derecho a determinar la deuda y una vez prescrito este) pudiesen recaer sobre hechos, actos o negocios realizados en ejercicios ya prescritos pero con trascendencia tributaria en otros no afectados por la prescripción, venía siendo admitida por los órganos económico-administrativos (resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central [TEAC] de 22 de diciembre de 2000, 19 de enero de 2001, 25 de abril de 2003 y 23 de marzo de 2010) y ha encontrado diversas respuestas en la doctrina.

En la jurisprudencia, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 4 de julio de 2014, confirmando el criterio de una Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 24 de enero de 2013, proscribió en cambio tal posibilidad con referencia a otras SSTS sobre la misma materia -de 9 de diciembre de 2012, y 6 y 14 de noviembre de 2013- (aun cuando algunas de estas resoluciones se referían, de forma conjunta y no clara, a este problema con carácter general y al de la compensación de bases imponibles, en particular).



CONSEJO DE ESTADO

Por último, las más recientes SSTs de 5 y 26 de febrero de 2015 han variado el criterio de la citada sentencia de 2014 y permiten que las facultades de comprobación e investigación puedan operar sin límite de ejercicios prescritos en los casos de fraude de ley. Se refieren a los supuestos de gastos financieros a que antes se aludió y deslindan previamente estos casos de los más limitados, relativos a la compensación de bases imponibles.

En la STS de 4 de julio de 2014 se contenían, entre otros, dos razonamientos (en respuesta a los motivos casacionales primero-segundo y tercero, respectivamente):

- Conforme al primero, se debe "asociar la declaración de fraude, lógicamente, con periodos o ejercicios concretos y determinados -tratándose de tributos permanentes- que precisamente han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, por razón del fin elusorio o evasivo a que propenden, no así con los posteriores a ellos, aun cuando en éstos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos". De otro modo siempre quedaría abierta la posibilidad de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios prescritos.

- El segundo razonamiento (que se contiene en el FJ 5) parte, ciertamente, de la cuestión de la compensación de bases imponibles al amparo del (entonces) artículo 23.5 LIS y de los artículos 70.3 y 106.5 LGT. Tras avanzar la modificación que supusieron estos preceptos en relación con el requerimiento de acreditación documental, se plantea abiertamente si, "con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance". Y llega a una conclusión negativa pues "no es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de



CONSEJO DE ESTADO

comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada”.

Las SSTs de 5 y 26 de febrero de 2015 casan respectivamente dos sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 21 de noviembre de 2013, que habían seguido el criterio que se ha visto fue sentado por el Tribunal Supremo.

Dedican gran parte de su argumentación a diferenciar los supuestos de compensación de bases imponibles de aquellos de los que constituyen su objeto, esto es la deducibilidad de los intereses es pagados por el crédito concedido por una entidad del mismo grupo (gastos financieros) [FF JJ 2º a 6º de la segunda de tales sentencias, el último de los cuales destaca que los motivos casacionales son más amplios y que, “referidos al fraude de ley, claro está que no quedan circunscritos a la cuestión de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos, sino que trasciende dicho ámbito abarcando todas aquellas operaciones realizadas con la intención de conseguir la elusión fiscal”].

La *ratio decidendi* se encuentra en los FF JJ 4º y 7º, respectivamente, de las mencionadas sentencias, que señalan:

«La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo



CONSEJO DE ESTADO

115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio».

7.- En virtud de todo lo anterior, este Consejo de Estado considera que la regulación del proyecto puede mantenerse **referida estrictamente a los supuestos de fraude de ley (hoy, conflicto de aplicación de la norma**



CONSEJO DE ESTADO

tributaria) y, en el seno de ellos, de comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos siempre que surtan efectos sobre ejercicios no prescritos.

En otras palabras, una imprescriptibilidad máxima (cabría siempre comprobar e investigar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, a condición de que surtan efectos en ejercicios no prescritos) no resulta permisible, pues significaría tanto como dejar sin efecto, por vía de un precepto de la misma ley, la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 66.a) LGT.

Por el contrario, cabe hablar de comprobación de ejercicios prescritos sin límite en el caso de operaciones realizadas en fraude de ley (con expreso rechazo de lo que en sentido contrario entendió la STS de 4 de julio de 2014, que la declaración de fraude debía limitarse a los períodos en que se celebraron los negocios fraudulentos).

C) La publicación de listas de deudores (nuevo artículo 95 bis)

1.- El apartado dieciocho del artículo único del anteproyecto introduce un nuevo artículo 95 bis en la Ley General Tributaria, que regula la "publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias". Se trata de una de las principales novedades que introduce el anteproyecto.

La exposición de motivos enmarca esta previsión "en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante". Y afirma, a continuación, que "la medida es totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que ésta se fundamenta, no debiendo olvidar la influencia que en esta materia tiene el de protección del derecho a la intimidad y la necesidad de potenciar el de eficacia del sistema tributario, todos ellos conjugados en la medida



CONSEJO DE ESTADO

en que solo serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables tanto desde un punto de vista cualitativo, concretamente, las que hubiesen concluido con una sentencia penal condenatoria, como desde una óptica cuantitativa relevante”.

El proyectado artículo 95 bis se ocupa, precisamente, de este último aspecto, al prever la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias, incluidos los que hubieren sido declarados responsables solidarios o subsidiarios de deudas o sanciones tributarias, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros; y b) que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario. Además, se regulan las siguientes cuestiones: datos objeto de publicación; tributos a los que se refiere la medida; procedimiento; eficacia; y régimen de impugnación.

La publicación de listados de esta naturaleza tiene algunos precedentes en el ámbito del Derecho comparado. Así, en el *Tax collection practices Report* elaborado en el marco del Programa Fiscalis (2013 y 2014), al examinar las medidas disuasorias (entre las que se incluyen aquellas que afectan a la reputación), se indica que han publicado listas de deudores tributarios países como Bulgaria, Irlanda, Estonia, Grecia, Finlandia, Hungría, Portugal, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia y Reino Unido. También hay que mencionar los casos de Noruega, Suecia y Australia, país en el que en 2013 se aprobaron diversas medidas para dar publicidad a determinados datos tributarios con la finalidad de desincentivar prácticas agresivas y de suministrar información y aumentar la transparencia y el debate en relación con la política fiscal.

2.- Si bien han sido varios los organismos y entidades que han realizado alguna consideración sobre el precepto examinado, son los informes emitidos por el Consejo General del Poder Judicial y por la Agencia Española de Protección de Datos los que han formulado las observaciones de mayor calado.



CONSEJO DE ESTADO

El Consejo General del Poder Judicial, de forma sucinta, afirma que la medida proyectada no resulta adecuada desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, que emplea una formulación excesivamente abierta al no corresponderse con conductas defraudatorias, que debería restringirse a los supuestos de sanción administrativa o condena penal firmes, y que no parece ser compatible con la legislación sobre protección de datos, ni con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea pues “con ella no se persiguen objetivos de eficacia administrativa o transparencia sino el establecimiento de una suerte de ‘sanción’ a los contribuyentes que habiendo reconocido su deuda con la Administración tributaria no puedan afrontarla en periodo voluntario”. Además, afirma el Consejo, “llama la atención el agravio comparativo si atendemos el distinto tratamiento dado a las Administraciones Públicas morosas a las que se excluye de la aplicación de la norma y que en no pocas ocasiones han contribuido –al no pagar sus propias deudas- a la insolvencia y la ruina de los contribuyentes morosos”. Por todo ello, propone la supresión del precepto.

Por su parte, la Agencia Española de Protección de Datos, en un completo informe, examina la adecuación de la medida prevista a las exigencias de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (en particular, en el caso de personas físicas), tomando en consideración la finalidad que justifica la publicación de los datos y el juego de los principios de proporcionalidad, exactitud y conservación de los datos; y formula diversas observaciones a la regulación proyectada.

En particular, por lo que se refiere al principio de proporcionalidad, la Agencia señala que “la limitación de los datos objeto de publicación, tanto en lo referente a la restricción de la misma a los deudores cuya conducta es (...) de una excepcional reprobabilidad social, como en cuanto a la mera indicación de los mínimos datos identificativos, con el importe agregado de las deudas y sanciones pendientes de pago, podría cumplir el juicio de proporcionalidad establecido en el artículo 4.1 de la Ley Orgánica 15/1999...”. Y desde la perspectiva de los principios de exactitud y conservación de los datos, destaca la necesidad de fijar una fecha de referencia del contenido del listado y de articular una mínima regulación procedimental que incluya los trámites imprescindibles (alegaciones,

Qz



CONSEJO DE ESTADO

notificación, medios de publicación -con especial referencia a Internet-, impugnación), así como la improcedencia de distinguir entre una publicación inicial y un listado definitivo, debiendo concretarse, asimismo, los motivos por los que los deudores puedan instar la rectificación.

La mayoría de las observaciones formuladas por la Agencia se han incorporado, con mayor o menor acierto, al texto proyectado, si bien debe hacerse notar que determinadas previsiones recogidas en anteriores versiones del anteproyecto, que han sido valoradas positivamente en su informe o simplemente no objetadas (como, por ejemplo, que no se incluya, en el ámbito subjetivo de la medida, a los declarados responsables subsidiarios o solidarios; o que las deudas suspendidas, aplazadas o fraccionadas no se computen a efectos del cálculo de la cifra de un millón de euros fijada por el precepto comentado), ya no tienen equivalente en la versión definitiva del anteproyecto de Ley sometida a dictamen.

3.- Son numerosas y de diversa índole y entidad las cuestiones que plantea la regulación proyectada. Y entre ellas hay dos que preceden a las demás y que se refieren a la naturaleza misma de la medida prevista y a su proyección sobre los derechos constitucionales.

Por lo que se refiere a la primera cuestión, como se acaba de ver, el Consejo General del Poder Judicial apunta a una suerte de sanción a los contribuyentes que no han hecho efectiva su deuda tributaria una vez finalizado el periodo voluntario de pago. Sin embargo, no parece que las previsiones de esta naturaleza hayan de tener necesariamente carácter sancionador. Así, por ejemplo, en su Sentencia de 21 de julio de 2009 el Tribunal Supremo afirma, en relación con la publicidad de las sanciones de la CNMV, que "el reforzamiento de la difusión de la actividad inspectora de la Comisión" no ha de equipararse "con la idea de sanción, pues tiene un fundamento autónomo en la obligación de información que compete a este órgano regulador". O en el ámbito de la auditoría, considera que "existe un interés público inherente, en sí mismo, en que se haga pública la resolución sancionadora" (Sentencia de 23 de enero de 2008).

La misma conclusión podría alcanzarse en el supuesto que ahora se examina, pues cabe entender que la publicidad de las deudas tributarias más



CONSEJO DE ESTADO

elevadas cumple ante todo una función de información y en cierto modo de lucha contra el fraude fiscal, cuyos destinatarios son las Administraciones públicas y los ciudadanos, configurándose como un instrumento preventivo y educativo (así lo define la exposición de motivos) que coadyuva al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios. Ahora bien, es indudable, como señala el Tribunal Supremo en la Sentencia de 21 de julio 2009 antes mencionada, que este tipo de medidas implican “en abstracto” “un componente aflictivo o de gravamen”. Y este es un matiz importante que ha de tomarse en consideración a la hora de diseñar el régimen jurídico aplicable.

La segunda cuestión se refiere a la necesidad de coordinar la regulación proyectada con la adecuada tutela del “derecho fundamental a la protección de datos” consagrado en el artículo 18.4 de la Constitución, cuyo objeto comprende “cualquier tipo de dato personal, sea íntimo o no, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales” (sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2014, y Sentencia del Tribunal Constitucional 254/1993, de 20 de julio).

Como subraya la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de noviembre de 2010, asuntos C-92/09 y C-93/09, asunto *Volker*, “el derecho a la protección de los datos de carácter personal no constituye una prerrogativa absoluta, sino que debe ser considerado en relación con su función en la sociedad”; pero las posibles limitaciones a este derecho han de estar reconocidas en una ley, servir a un fin de interés general y respetar el principio de proporcionalidad, así como el contenido esencial de otros derechos y libertades fundamentales. En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 17/2013, de 31 de enero, tras subrayar que la cesión de datos personales entre Administraciones públicas solo puede tener lugar con el consentimiento del afectado o si existe una previsión legal específica al efecto, destaca que esa reserva legal “habrá de cumplir con los restantes requisitos derivados de nuestra doctrina –esencialmente, basarse en bienes de dimensión constitucional y respetar las exigencias del principio de proporcionalidad- para poder considerar conforme con la Constitución la circunstancia de que la norma legal en cuestión no contemple, por tanto, la necesidad de contar con el consentimiento del afectado para autorizar la cesión de datos”.

Q



CONSEJO DE ESTADO

Los principios acuñados por la jurisprudencia europea y constitucional también aparecen recogidos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Así, a los efectos que ahora interesan, hay que destacar que "los datos de carácter personal solo se podrán recoger para su tratamiento, así como someterlos a dicho tratamiento, cuando sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades determinadas, explícitas y legítimas para las que se hayan obtenido" (artículo 4.1).

La regulación proyectada atiende a una concreta finalidad de interés general que justifica la publicación de los datos tributarios en las circunstancias indicadas. Y esa finalidad no es otra que la de prevenir situaciones de incumplimiento grave de las obligaciones tributarias, reservando la publicidad para aquellas situaciones que, por su dimensión cuantitativa, tienen una mayor incidencia negativa en el sostenimiento de los gastos públicos y, en última instancia, en la consecución de "un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad" (artículo 31.1 de la Constitución).

Así pues, tal regulación sirve a un fin general. En este sentido, parece claro que no se articula como una suerte de "sanción" a los contribuyentes que no puedan afrontar el pago de su deuda en periodo voluntario, sino que con ella pretenden alcanzarse determinados objetivos de eficacia administrativa y transparencia. Porque es evidente que no se proyecta sobre todos los contribuyentes que tienen deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, sino únicamente sobre aquellos cuyas deudas tributarias representan cuantías muy importantes y tienen una clara incidencia en el cumplimiento del deber constitucional consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución. Esta restricción de su ámbito de aplicación lleva a un primer plano la finalidad preventiva, informativa y educativa de la disposición proyectada.

Pero, además, es preciso que la medida propuesta sea respetuosa con el principio de proporcionalidad; exigencia que se proyecta tanto sobre el ámbito subjetivo de la medida (a qué contribuyentes afecta) como sobre los concretos datos publicados.



CONSEJO DE ESTADO

Con carácter previo, debe subrayarse, como recientemente lo ha hecho la STS de 29 de enero de 2015, que “en la interpretación de las normas legales, cuando éstas incorporan sus propias opciones de política legislativa, los tribunales deben respetar -salvo que incluyan elementos de inconstitucionalidad- los juicios o consideraciones, explícitas o implícitas, que el propio legislador haya efectuado sobre la proporcionalidad de aquellas opciones”.

Pues bien, desde la primera de las perspectivas antes indicadas, la subjetiva, se pretende que sean objeto de publicidad “aquellas conductas tributarias socialmente reprobables (...) desde una óptica cuantitativa relevante”; y es en este punto concreto, en la necesidad de garantizar el adecuado cumplimiento del principio de proporcionalidad, donde la regulación proyectada suscita mayores dudas y plantea algunas cuestiones relevantes que serán examinadas con detalle más adelante.

En cuanto a los concretos datos publicados (documento de identificación, “importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación”), puede concluirse sin dificultad que el anteproyecto respeta el principio de proporcionalidad, pues se dará publicidad a los datos mínimos imprescindibles para la identificación del deudor y solo figurará el importe total, por referencia a un ejercicio, de la deuda con Hacienda, que no aparecerá desglosada. Esta última característica no afecta al principio de exactitud (artículo 4.3 de la Ley Orgánica 4/1999), pues el desglose no es relevante a los efectos de la concreta finalidad perseguida con la medida proyectada.

4.- A la vista de las consideraciones anteriores, es claro que la legitimidad de la medida proyectada dependerá, en buena medida, de su adecuación al marco constitucional y a los principios que informan la legislación orgánica sobre protección de datos de carácter personal; y es claro también, por los derechos implicados y por la excepcionalidad de la medida, que tal regulación ha de ser especialmente rigurosa. Siendo este el punto de partida, se formulan a continuación las siguientes observaciones concretas:



CONSEJO DE ESTADO

a) El ámbito subjetivo de la medida se determina en el apartado 1 del nuevo artículo 95 bis e incluye, dentro de los deudores a la Hacienda Pública, a “los que hubieren sido declarados responsables solidarios o subsidiarios de deudas o sanciones tributarias”.

Suscita dudas esta inclusión desde la perspectiva de la finalidad perseguida con la publicidad y por lo que hace a los deudores subsidiarios, pues de lo que se trata es de promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias que resultan del artículo 31.1 de la Constitución mediante la publicación de los datos imprescindibles de aquellos deudores a la Hacienda Pública que, por la elevada cuantía de sus deudas, constituyen situaciones de “reproche social” (Agencia Española de Protección de Datos). Y no parece que a esta finalidad sirva directamente la publicación de los datos correspondientes a los responsables subsidiarios, ya que lo relevante es la deuda conjunta de un contribuyente que sobrepase el límite cuantitativo fijado y esta deuda ya figuraría sin necesidad de que apareciesen también en el listado los datos de los declarados responsables.

Además, la inclusión de este supuesto plantearía algunos conflictos que no resuelve el anteproyecto. Por ejemplo, cómo se coordinaría la inclusión de datos de deudor principal y responsables subsidiarios, ya que en última instancia todos ellos reflejarían una misma deuda; o si es precisa la firmeza de la declaración de responsabilidad, cuestión sobre la que se volverá más adelante.

Por todo ello, debe suprimirse la mención a los declarados responsables subsidiarios, pues no se aprecian argumentos suficientes que aconsejen tal inclusión; y no hay que olvidar que la regulación proyectada ha de moverse necesariamente dentro de los estrictos límites que permiten la salvaguarda de la protección de datos y el principio de proporcionalidad.

b) Desde la perspectiva de las deudas tributarias que han de tomarse en consideración, nada hay que objetar al límite cuantitativo de un millón de euros (apartado 1, letra a)), como importe total de deudas y sanciones que ha



CONSEJO DE ESTADO

de alcanzarse para ser objeto de publicidad. Con este límite tan elevado se restringe la medida a aquellos supuestos que son especialmente graves.

También el apartado 1 del precepto comentado es el que establece el requisito (letra b)) de que las deudas o sanciones "no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario".

Frente a versiones anteriores del anteproyecto, la regulación proyectada no solo modifica, acortándolo, el periodo a tomar en consideración¹, sino, lo que es mucho más preocupante, elimina la exclusión, a efectos del cálculo del límite cuantitativo fijado, de las deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

A juicio de este Consejo, deben excluirse necesariamente, a efectos de dicho cálculo, las deudas aplazadas, fraccionadas o suspendidas. No hay que olvidar que tales mecanismos –aplazamiento y fraccionamiento, suspensión– cuentan con una regulación específica que determina los supuestos en que proceden y los requisitos que han de cumplirse en cada caso. En consecuencia, no resulta procedente equiparar la deuda en periodo ejecutivo sin más y la deuda que ha sido aplazada, fraccionada o suspendida; pues en este último caso, el contribuyente ha recurrido lícitamente a uno de los mecanismos previstos y ha cumplido las exigencias establecidas legalmente para garantizar el pago de su deuda, siendo, además, preciso recordar que también ha asumido un coste por el aplazamiento, el fraccionamiento o la suspensión (intereses de demora, aval bancario, etc.).

Debe, por tanto, reintroducirse la exclusión, a efectos del cálculo del límite de un millón de euros, de las deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o suspendidas, pues en la decisión de aplazar, fraccionar o suspender el pago de una deuda tributaria no cabe apreciar

¹ En versiones anteriores este periodo se delimitaba por referencia al transcurso del plazo de ingreso establecido en el artículo 62.5 de la Ley General Tributaria, según el cual "una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos: a) si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente; y b) si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".



CONSEJO DE ESTADO

en modo alguno una conducta socialmente reprochable, que es precisamente la que quiere combatirse con la medida proyectada, sino simplemente el recurso a uno de los mecanismos previstos legalmente para poder diferir en el tiempo el pago de la deuda tributaria.

Esta observación tiene carácter esencial a los efectos del artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, en el concreto sentido y alcance previstos en el artículo 130, número 3, del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por el Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio, a los efectos de ser tenida en cuenta por el acuerdo del Consejo de Ministros que apruebe el anteproyecto, para su posterior elevación como proyecto de Ley a las Cortes Generales.

c) Otra cuestión importante es la relativa a la firmeza de las deudas objeto de publicidad, que no exige la regulación proyectada.

No parece a este Consejo que la exigencia de firmeza sea un elemento esencial para configurar esta medida (especialmente si se tiene en cuenta que la cifra publicada es la suma de un conjunto de deudas y que exigir la firmeza de todas ellas podría hacer que la medida deviniese inaplicable). Sin embargo, no hay que ignorar que la no exigencia de firmeza puede dar lugar posteriormente a situaciones de conflicto como consecuencia de la anulación de deudas o sanciones tributarias que en su momento fueron incluidas para determinar el límite cuantitativo fijado en el precepto.

Por ello, cabría pensar en alguna previsión que pudiera modular esa futura conflictividad. Por ejemplo, podría limitarse la exigencia de firmeza a la vía administrativa; o introducirse alguna cautela al respecto como, por ejemplo, la que se recogía en versiones anteriores del anteproyecto y por virtud de la cual se exigía "que para las deudas y sanciones, cuyo importe represente al menos el 25% por ciento de la cuantía total pendiente de ingreso a tener en consideración, haya transcurrido al menos un año desde la finalización del plazo de ingreso señalado en el párrafo anterior".





CONSEJO DE ESTADO

En cualquier caso, y sea cual sea la solución acogida, sí parece que debiera introducirse alguna fórmula que permitiera hacer visible de alguna manera el incumplimiento *a posteriori* del límite cuantitativo como consecuencia de la anulación de las deudas y sanciones tributarias tomadas en consideración para su cálculo. En tal sentido, podría establecerse que en el acuerdo de publicación se incluirá, junto al listado, la mención de las deudas tributarias cuya anulación haya ganado firmeza y que afecten a deudores que en algún momento hayan estado incluidos en el listado.

d) El apartado 1 dice: “la Administración tributaria acordará la publicación periódica de listados...”. De esta previsión se deduce seguidamente la distinción entre el listado y el acuerdo que lo contiene. Así, el apartado 4 se refiere a “la determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la publicación del acuerdo”; y el apartado 5 alude a “los acuerdos de publicación de los listados definitivos”.

Resulta necesario, sin embargo, precisar los términos de la regulación proyectada en la que se aprecia cierta confusión. En particular, en el apartado 4 que se acaba de transcribir se confunden listado y acuerdo pues los requisitos exigidos lo son para la inclusión de los deudores en el listado. Debe decir, por tanto: “la determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha...”.

En este mismo sentido debe revisarse la redacción del apartado 4 de la disposición transitoria única del anteproyecto: la determinación de la concurrencia de las circunstancias necesarias para la inclusión en el primer listado que se elabore en aplicación del artículo 95 bis de la Ley General Tributaria tomará como fecha de referencia el 31 de julio de 2015.

También desde esta perspectiva debieran revisarse las previsiones relativas a la publicación del listado (párrafo sexto del apartado 4) y a su notificación (párrafo siguiente). En este sentido, debería decirse que, una vez practicadas las rectificaciones oportunas, el listado se aprobará por acuerdo del Director General de la AEAT (previsión esta última contenida en el apartado 5 del



CONSEJO DE ESTADO

texto sometido a dictamen); y que la publicación de este acuerdo y del listado en él contenido equivalen a la notificación del listado a los deudores en él incluidos.

e) En versiones iniciales se distinguía entre una publicación provisional y una publicación definitiva del listado. Esta distinción ha sido suprimida acertadamente atendiendo la observación formulada por la Agencia Española de Protección de Datos, que consideraba que la existencia de una doble publicación contravenía los principios de proporcionalidad y de exactitud.

Sin embargo, se mantiene la distinción entre listado provisional y listado definitivo, pudiendo inducir a confusión en cuanto a la existencia de dos publicaciones (por ejemplo, en el segundo párrafo del apartado 4 se habla de la "inclusión en el listado provisional"; y en ese mismo apartado también se alude a "las rectificaciones oportunas en el listado provisional" y se dice que "se publicará el listado definitivo").

Parece más adecuado, a la vista de la configuración del procedimiento, sustituir las referencias al listado provisional por las referencias a la propuesta de inclusión en el listado; y suprimir en los demás casos el adjetivo "definitivo".

f) En cuanto a la regulación del trámite de alegaciones, la primera cuestión que se plantea hace referencia al régimen de notificación aplicable, en el que se limita a un intento de notificación la exigencia impuesta a la Administración para poder entender realizada la comunicación de la propuesta de inclusión en el listado (o listado provisional, según la terminología del anteproyecto).

A juicio de este Consejo, no se aprecia la concurrencia de razones extraordinarias que justifique introducir en este punto una excepción al régimen general de notificación contenido en los artículos 109 y siguientes de la Ley General Tributaria (y, en particular, en su artículo 112, que exige, como regla general, dos intentos de notificación).

La segunda cuestión que se plantea se refiere al objeto mismo de las alegaciones que se limita "a la existencia de errores materiales, de hecho o



CONSEJO DE ESTADO

aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1". Resulta lógico que el objeto de tales alegaciones se limite a cuestiones relacionadas con la concurrencia de las circunstancias precisas para la inclusión en el listado; lo que quizá no sea acertado es prever que tales alegaciones solo puedan versar sobre la existencia de error material, de hecho o aritmético, pues esta limitación puede restringir en exceso el ámbito de las alegaciones.

g) El párrafo octavo del apartado 4 remite a orden ministerial el establecimiento de "la fecha de publicación, los medios de publicación del listado definitivo, los correspondientes ficheros y registros, así como el momento en que deberá procederse a la cancelación de los datos".

El Consejo de Estado considera improcedente una remisión tan amplia a orden ministerial. A pesar de la habilitación genérica a norma reglamentaria contenida en la disposición final octava del anteproyecto y teniendo en cuenta el carácter excepcional de la medida prevista y su proyección sobre el derecho a la protección de datos de carácter personal, resulta imprescindible que todos los aspectos esenciales que integran el régimen jurídico de la publicidad contemplada en el nuevo artículo 95 bis se concreten en sede legal. Así, aunque puede ser una orden ministerial la que concrete la fecha de publicación, ha de ser la norma legal la que fije la periodicidad (parece razonable una periodicidad anual, por referencia al cierre de cada ejercicio, a lo que también apunta el primer párrafo del apartado 4) con que han de publicarse.

Tampoco parece que pueda remitirse sin más a una regulación de ese rango reglamentario la determinación de los medios de publicación del listado, siendo la única regulación sustantiva que contiene la norma proyectada la relativa a la publicación por medios electrónicos (en relación con la cual deberán adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet).

A este respecto ha de tenerse en cuenta, y así lo indica la Agencia Española de Protección de Datos, que la información no ha de ser objeto de publicidad por un tiempo superior al necesario para el cumplimiento de la finalidad perseguida; de ahí que, en relación con la publicación por medios electrónicos, se



CONSEJO DE ESTADO

establezca además el límite de que “los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación”.

Por la misma razón también resulta necesario que la norma legal precise los medios de publicación a los que puede recurrirse pues todos ellos habrán de garantizar que la publicación no tiene un carácter permanente en el tiempo; y, en última instancia, debería tomarse en consideración la posibilidad de que la publicación se llevara a cabo únicamente por medios electrónicos.

h) Se considera que la sistemática del precepto puede mejorarse considerablemente. A tal efecto, se sugiere la siguiente estructura para su contenido (incorporándose, asimismo, alguna de las principales observaciones formuladas):

- La Administración tributaria acordará la publicación anual de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias: a) que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros; y b) que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren fraccionadas, aplazadas o suspendidas.

La determinación de la concurrencia de las circunstancias necesarias para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al de su publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de la misma.

La publicación del listado definitivo no resultará afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha publicación, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.

Q



CONSEJO DE ESTADO

- En dichos listados se incluirá la siguiente información: a) la identificación de los deudores (personas físicas: nombre apellidos y NIF; personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la ley: razón o denominación social completa y NIF); y b) el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

- En el ámbito del Estado, la publicidad se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

La publicidad también resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

- La inclusión en la propuesta de listado será comunicada a la persona o deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de diez días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la concurrencia de las circunstancias enumeradas en el apartado 1; y podrá instarse la rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos.

La rectificación también podrá ser acordada de oficio.

- A la vista de las alegaciones formuladas y una vez rectificadas los errores materiales, de hecho o aritméticos, si los hubiera, se aprobará el listado y se publicará por acuerdo del Director General de la AEAT.

Con la citada publicación se entenderá notificado el acuerdo.

En dicho acuerdo se señalará expresamente que las deudas tributarias reflejadas en el listado son las existentes en la fecha de referencia que se indica en el apartado 1.



El acuerdo de publicación del listado definitivo pondrá fin a la vía administrativa.

- Las anteriores previsiones no afectarán en modo alguno al régimen de impugnación establecido en la Ley General Tributaria en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias objeto de publicación ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

- Las actuaciones descritas no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de la Ley General Tributaria.

- Reglamentariamente se establecerán la fecha de publicación, los medios de publicación del listado definitivo, los correspondientes ficheros y registros, así como el momento en que deberá procederse a la cancelación de los datos.

Si la publicación se efectuara por medios electrónicos, deberán adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

- El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter General, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

D) La regulación de los plazos del procedimiento inspector

1.- Se refieren a los plazos de duración del procedimiento inspector y a la introducción en ellos de supuestos tasados de suspensión que no se incluyen en el cómputo del plazo de resolución los artículos 104.2, 150 y 159.3 del anteproyecto.



CONSEJO DE ESTADO

2.- Dejando de lado otras novedades que la memoria explica de forma suficiente (v. g. la duración misma de los plazos, que pasa de doce meses excepcionalmente extensivos a veinticuatro, a un régimen de plazos de dieciocho y veintisiete meses, respectivamente con carácter general y cuando concorra alguna circunstancia excepcional), se centrará este apartado en algunas reglas sobre la extensión o no extensión del plazo total del procedimiento inspector, materializada en las figuras de la interrupción y de la suspensión de los plazos que el anteproyecto modifica ampliamente.

3.- En primer lugar, el artículo 104.2 pasa a incorporar un segundo párrafo del siguiente tenor:

“Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.

Interrupción justificada, dilación por causa no imputable a la Administración e incluso suspensión, en el sentido que enseguida se verá en el artículo 150, son conceptos que se incorporan en la LGT con un sentido mayormente novedoso.

Hasta ahora la regulación de los plazos atendía principalmente a las garantías del contribuyente y por tanto era lo relevante, y a ciertos efectos sigue siéndolo: la interrupción injustificada durante más de seis meses (concepto que, como se verá, desaparece) y la dilación no imputable al obligado tributario.

4.- Por su parte, del artículo 150 interesan algunas previsiones de su apartado 2, las del apartado 3 y las del apartado 6.

El último párrafo del artículo 150.2 establece: “A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley respecto de los periodos de interrupción



CONSEJO DE ESTADO

justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración".

Se desconoce cuál es el sentido de esta regla. Si *no es de aplicación* la regla del artículo 104.2, antes vista (que determina que las interrupciones justificadas, las dilaciones no administrativas y las suspensiones *no se incluyen* en el cómputo de resolución), entonces resulta que en el procedimiento inspector *sí resultan computables* para el plazo tales incidencias. De ser así, debe expresarse desde luego mucho más claramente.

5.- La novedad principal es la del artículo 150.3, que se reproduce íntegramente:

"3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta ley.

b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) El planteamiento por la Administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.



CONSEJO DE ESTADO

d) *La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.*

e) *El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta ley.*

f) *La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.*

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.



CONSEJO DE ESTADO

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste”.

Se trata de un régimen novedoso de este anteproyecto del que la memoria destaca los siguientes rasgos:

- Se sustituyen las interrupciones y dilaciones en el procedimiento, no delimitadas de forma exhaustiva, por supuestos tasados de suspensión que no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución. Se trata de supuestos en los que necesariamente el órgano de inspección se va a ver obligado a paralizar las actuaciones.
- Es posible que la suspensión solo afecte a parte de los periodos, obligaciones tributarias o elementos comprobados, en cuyo caso el procedimiento continuará respecto de la parte no afectada.
- Colateralmente, se adapta el artículo 159.3 a la modificación del artículo 150, de forma que la actualmente calificada como interrupción justificada del plazo del procedimiento inspector derivada de la remisión del expediente a la Comisión consultiva para los conflictos en la aplicación de la norma, pasa a considerarse una suspensión de dicho procedimiento.

En línea de principio, nada hay que objetar a la solución de la suspensión en estos términos. Pero, además de un problema de naturaleza dogmática (la suspensión está concebida para los supuestos de caducidad, y aquí no se trata de eso pues el incumplimiento de los plazos de resolución no da lugar



CONSEJO DE ESTADO

a aquella: actual artículo 150.2 LGT y proyectado 150.6 LGT, como se verá), hay defectos de articulación del sistema y un defecto en cuanto a las consecuencias.

6.- Los defectos de articulación del sistema se desprenden de la simple lectura del precepto. Parece claro que la *ratio legis* es la de extender, en lo posible, la duración del procedimiento sin que se produzca la prescripción de las actuaciones. Por eso se acude a la técnica de la "suspensión". Pero claramente es excesiva tal técnica y distorsiona el funcionamiento procedimental en ciertos supuestos. Los más claros son los del artículo 150.3.e) y f), párrafos segundo y tercero.

De estos preceptos resulta lo siguiente. El mero "intento" de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución, de la de liquidación o del acuerdo requiriendo completar actuaciones del artículo 156.3.d) LGT (el cual, de no ser atendido en un mes, tendrá el efecto de entender producida y notificada la liquidación tributaria derivada del acta de conformidad) suspende el cómputo del procedimiento. No hay en la LGT un concepto normativo del intento de notificación: por notificación intentada podría entenderse, pues, tanto la notificación defectuosa a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP), como, más propiamente, la notificación fallida, por causa no imputable a la Administración, a que se refiere el artículo 59.4 de la Ley 30/1992: "... a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado".

Se sustantiva así la idea de "intento de notificación" frente a la notificación misma o conseguida, como analizasen las memorias de este Consejo de los años 1999 y 2003 al hilo de la reforma introducida en la LRJAP por la Ley 4/1999 y de lo dicho por la jurisprudencia (STS de 17 de noviembre de 2003). Concluyó la última de las Memorias citadas recordando "la importancia que tiene la cuestión para el cómputo del plazo, importancia que, en la realidad compulsiva y en expansión de la voluntad legislativa de eliminar las paralizaciones y desterrar las prácticas dilatorias en la actividad administrativa, se ve progresivamente



CONSEJO DE ESTADO

realzada por la producción de efectos jurídicos, como los propios del silencio administrativo positivo o de la caducidad de los procedimientos y aun también del más tradicional instituto de la prescripción. La Administración debe estar a la altura de esas exigencias y poner a punto sus mecanismos de actuación, tanto para que las garantías de los administrados tengan cabal satisfacción como para que las tentaciones fraudulentas o la mera picaresca no hallen margen franco de actuación dirigida a la consecución de objetivos sin justicia ni razón”.

Este intento de notificación ha tenido, pues, la virtualidad que en el ámbito administrativo general le otorga el citado artículo 59.4 –es suficiente para entender cumplida la obligación de notificar- y la misma norma se repite hoy en el artículo 104.2 LGT, primer párrafo y en el artículo 150.2, primer párrafo *in fine*, que ahora se analiza: “... *A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución* será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”.

Ante todo, hay una ligera variación redaccional, la de los incisos remarcados, entre la norma del artículo 104.2 LGT en su primer párrafo, que expresamente se mantiene por el anteproyecto (“A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”) y la que contiene el artículo 150.2. Son dos variaciones prácticamente imperceptibles y que no tiene sentido mantener; se ha de optar por una de ambas fórmulas.

Nótese sin embargo su distinto alcance: no es lo mismo establecer que, a los solos efectos de cumplir la obligación de notificar en plazo (104), valga el intento de notificación; que el decir, como hace el proyectado 150, que sea bastante tal intento a los efectos –que pueden ser no ya solos o únicos, sino dos diversos- de entender cumplida la obligación *de notificar y de computar el plazo de resolución*, que serían pues dos obligaciones distintas.

Sea lo que fuere de este matiz de redacción, lo cierto es que en efecto el artículo 150.3.e) parece singularizar, como distinto e independiente, el deber de computar el plazo de resolución. El intento de notificación no es que sea



CONSEJO DE ESTADO

apto o válido para que dicho plazo continúe, *sino más bien lo contrario*: es idóneo para que el plazo se suspenda.

Esta formulación supone un desajuste no menor en la instrumentación general del procedimiento. En los cientos de notificaciones tributarias intentadas sin éxito, infructuosas por culpa de los destinatarios –de las que este Consejo conoce con toda frecuencia a través de las revisiones de oficio– la consecuencia será la suspensión del plazo de las actuaciones. Es más, sigue disponiendo el artículo 150.3 en su párrafo segundo, “si la Administración tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por la causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo”.

Por ejemplo, notificadas propuestas de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 a un mismo obligado tributario, si el intento de notificación de la primera resultase infructuoso y con éxito los dos siguientes, sobre estos continuaría el procedimiento (desagregado), en tanto que se *suspendería* o extendería el plazo de la primera –la más próxima a prescribir.

Continúa el artículo 150.3, párrafo tercero: “La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurren las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos ...”, comunicándosele asimismo la desagregación y sobre qué ejercicios en su caso ha continuado el procedimiento. En este momento, carece absolutamente de fundamento que esta circunstancia se comunique a efectos *solamente informativos*: si ha existido un intento de notificación infructuoso, bien por ser desconocido el interesado en ese domicilio o por estar ausente en el momento del intento, lo lógico sería que pudiese, en este segundo momento de



CONSEJO DE ESTADO

“comunicación”, dársele por notificado. Parecería, en otro caso, que existe mayor interés en mantener la suspensión del plazo que en lograr la finalidad para lo que todo procedimiento es establecido, el conocimiento y traslado regular y tempestivo a los interesados de las actuaciones con posibilidad de contradicción.

Finalmente (artículo 150.3 párrafo cuarto), “la suspensión finalizará cuando (...) se consiga efectuar la notificación”. Bien sea que la notificación pueda producirse regularmente en el domicilio fiscal del interesado o su representante o bien por edictos (artículos 110 y 112 LGT), será ese –el momento del éxito de la notificación- aquel en que se levante la suspensión y vuelva a reiniciarse el plazo, algo perfectamente superfluo pues tal será también precisamente el momento de su *terminación* conforme a la nueva regla general del artículo 150.2, primer inciso: “El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio *hasta que se notifique o entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo*”.

En definitiva, en estos supuestos de “suspensión” del procedimiento inspector por haberse producido un intento de notificación (o notificación fallida), el régimen previsto, a los efectos prácticos, será el de la suspensión o paralización de las actuaciones –o lo que es lo mismo, de extensión del plazo- hasta el momento mismo de su terminación. Por esta vía queda, pues, desnaturalizado el plazo de prescripción (pues, aunque no se hable de interrupción, los efectos fácticos serán idénticos al extenderse el eventual plazo de tramitación sin límite hacia el futuro).

Una consecuencia que parece excesiva para la multitud de supuestos de este tipo que se producen en la práctica, y que debería ser revisada en su concreta articulación que resulta desmedida y gravosa para los obligados tributarios.

Por el riesgo que esta regulación supone para los derechos y garantías de los contribuyentes, en relación con otras reglas del anteproyecto (como la supresión de la interrupción injustificada que se trata a continuación), se considera que debe suprimirse, pues, el supuesto de suspensión contemplado en



CONSEJO DE ESTADO

el artículo 150.3.e) LGT según la redacción del artículo único, apartado veintiocho, del anteproyecto.

7.- Además, de este novedoso régimen de suspensión resultan también ciertas consecuencias nuevas, con carácter general, en cuanto a la eficacia de lo actuado y la prescripción de las actuaciones.

El proyectado artículo 150.6 dispone en este sentido:

“El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) *No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.*

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) *Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.*

c) *No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento”.*

La mayoría de las consecuencias que se prevén en este artículo 150.6 LGT son similares a las ya existentes en el artículo 150, apartados 2 y 3, de la LGT en vigor, a saber que el transcurso del plazo máximo para resolver no



CONSEJO DE ESTADO

origina la caducidad, que las actuaciones inspectoras desarrolladas durante tal plazo no interrumpirán la prescripción, que esta se entenderá interrumpida por las actuaciones realizadas después del transcurso de dicho plazo y que el incumplimiento de este tendrá dos consecuencias: se considerarán espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación posterior al mismo y no se exigirán intereses de demora desde tal incumplimiento o superación del plazo hasta la finalización del procedimiento.

Sin embargo, hay una diferencia relevante entre una y otra regulación: para la producción de estas consecuencias, ya solo se hace referencia al incumplimiento o superación temporal del plazo pero no a la "interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar [la Administración] actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario".

El problema de fondo es el siguiente. Antes se ha visto cómo juega el régimen de la prescripción en el Derecho tributario; concretamente, cómo juega "respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar" (final del primer párrafo del artículo 150.6), esto es en contra de la Administración que puede perder el "derecho" a hacer nacer una deuda mediante la correspondiente liquidación.

También se ha visto que, para que no se produzca dicha pérdida, la ley en proyecto instrumenta una serie de casos de suspensión.

Ahora, la cuestión es qué sucede con el "incumplimiento" (así lo llama el vigente artículo 150 LGT y el actual conserva esta denominación) por parte de la Administración. Fijado un plazo, antes de doce y ahora de dieciocho meses, ha de establecerse una consecuencia si la Administración sigue sin actuar al final del mismo. Con la regulación vigente se considera asimismo un incumplimiento lo que se llama "interrupción injustificada", es decir aquellos casos en que la Administración comienza actuaciones inspectoras, e injustificadamente, por causas no imputables al obligado tributario, no realiza actuación alguna durante más de seis meses (*crf.* el vigente artículo 150.2 LGT).



CONSEJO DE ESTADO

Para estos casos, el ordenamiento tributario –al contrario que el administrativo- no prevé la caducidad o perención del procedimiento, que sería el efecto normal (artículo 44.2 de la Ley 30/1992), sino que únicamente establece la *anulación del efecto interruptivo de la prescripción* (algo que, de por sí, iría implícito en la perención si esta fuese declarada: artículo 92.3 de la Ley 30/1992).

Pues bien, este único efecto del incumplimiento de la Administración se anuda ahora exclusivamente al transcurso del plazo máximo (dieciocho meses que pueden extenderse hasta veintisiete en casos excepcionales). En cambio, el **anteproyecto prevé suprimir la regla, introducida históricamente en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, después por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y recogida hoy en el artículo 150.2.a) LGT, conforme a la cual la interrupción injustificada por más de seis meses dará también lugar a no tener por producida la interrupción de la prescripción** (*“La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo”*).

Tal supresión supone, junto con los mecanismos antes vistos, un paso más en la desnaturalización de la prescripción y la posibilidad de alargamiento de los plazos en beneficio de la Administración, por lo que debería ser revisada a la vista del fundamento que movió al legislador a establecer tales tipos de reglas: que únicamente las actuaciones inspectoras que persigan eficazmente la exacción de un tributo y finalicen en plazo con una liquidación produzcan dicho efecto interruptor, y no las restantes.

Debe, por tanto, mantenerse en el artículo 150.6 de la LGT, según la redacción por el apartado veintiocho del artículo único del anteproyecto, la actual



CONSEJO DE ESTADO

regla prevista en el artículo 150.2.a) LGT, que antes se ha reproducido, relativa a la anulación del efecto interruptor de la prescripción en los casos de interrupción injustificada del procedimiento durante más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario.

E) Modificación del régimen de las reclamaciones económico-administrativas (Capítulo IV del Título V de la LGT)

1.- En el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, entre otras mejoras y modificaciones de su régimen, se ha añadido de forma expresa la previsión del artículo 229.8: *“Los tribunales económico-administrativos y, en su caso, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía se consideran, a efectos de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, órganos jurisdiccionales”*.

Si bien esta regla deriva de lo decidido al efecto por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Gabalfrisa (STJCE de 21 de marzo de 2000, asunto C-110/98 a C-147/98, apartados 33 a 41), que consideró a un tribunal económico-administrativo como un órgano jurisdiccional a efectos de planteamiento de la cuestión prejudicial, su inclusión no deja de plantear algún problema.

En primer término, en el asunto Vaasen, el Tribunal de Justicia ha dejado claro que la condición de órgano jurisdiccional es un concepto propio y exclusivo del Derecho de la Unión. Esto significa que el Derecho nacional no determina si un órgano debe “considerarse o no” como órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 267 TFUE. Además, se fijaron los criterios esenciales para esa calificación que son:

- debe ser un órgano establecido por ley, permanente e independiente;
- debe tener encomendada la resolución de controversias jurídicas definidas con carácter general;



CONSEJO DE ESTADO

- estar sometido a normas de procedimiento contradictorio análogas a las que rigen el funcionamiento de los Tribunales ordinarios;
- las partes deben estar obligadas a dirigirse a la instancia como órgano judicial (por ejemplo vía recurso) y la resolución debe ser vinculante y
- el órgano está obligado a aplicar normas de Derecho.

Es el cumplimiento estricto de estos criterios jurisprudenciales lo que determina que el órgano pueda plantear la cuestión y, por tanto, que la misma sea admisible. La ley nacional no puede modificarla ya que se alteraría la interpretación uniforme del art. 267 TFUE en toda la Unión.

En definitiva, el hecho de que sea un concepto propio del Derecho de la Unión y jurisprudencial del TJUE desaconseja su regulación a efectos de evitar confusiones o interpretaciones contradictorias. De otra parte, es importante resaltar que este reconocimiento puede variar si se llegara a modificar sustancialmente la normativa reguladora, de manera que no se cumplieran los criterios jurisprudenciales enunciados. En caso de un cambio sustancial normativo, no se subsanaría por el mero hecho de reconocer el Derecho nacional que se pueden plantear cuestiones prejudiciales por los tribunales económico-administrativos.

En virtud de todo ello, se sugiere la supresión de la regla que se introduce por el anteproyecto en el artículo 229.8 LGT.

2.- Por otra parte, el artículo 235.1, al tratar de la iniciación del procedimiento ordinario en única o primera instancia, modifica las reglas en cuanto al plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa en casos de silencio. Rezan así los párrafos segundo a cuarto de dicho precepto según el anteproyecto:

“En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos hasta el transcurso del plazo de un mes computado desde el día siguiente al de la



CONSEJO DE ESTADO

notificación de la resolución expresa. Si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado.

En la notificación se advertirá que la resolución expresa, según su contenido, se considerará impugnada en vía económico administrativa, o causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal que será declarada por el órgano económico administrativo que esté conociendo el procedimiento.

En todo caso, se concederá el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación, para que el interesado pueda formular ante el Tribunal las alegaciones que tenga por convenientes. En dichas alegaciones el interesado podrá pronunciarse sobre las consecuencias señaladas en el párrafo anterior. De no hacerlo se entenderá su conformidad con dichas consecuencias”.

En la vigente LGT la regla hace referencia, sin más, a que el recurso podrá interponerse en estos casos “desde el día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo”.

Así pues, la novedad principal es que se tienen en cuenta los casos de resolución expresa sobrevenida, aquellos en que, una vez interpuesto recurso contra el silencio de la Administración, recae resolución expresa. En estos supuestos se comunicará al Tribunal y se notificará al interesado, con plazo de un mes para alegaciones y que se pronuncie sobre las dos posibles consecuencias: satisfacción extraprocesal (por resolución expresa a su favor) o impugnación en vía económico-administrativa de la resolución expresa desestimatoria (en su caso, con nuevos argumentos y alegaciones a tenor de lo decidido por aquella).

Tales son las reglas de los párrafos tercero y cuarto, y a ellas parece referirse la memoria cuando afirma que: “Para salvaguardar el legítimo derecho de defensa de los obligados tributarios, siguiendo la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del TEAC, en los supuestos de silencio administrativo el obligado tributario podrá interponer la reclamación subsiguiente contra el acto presunto o, en caso contrario, presentarla una vez dictada la



CONSEJO DE ESTADO

resolución expresa (artículos 235.1 y 240.1). // Si reclama contra el acto presunto y, tras la interposición de la reclamación económico-administrativa, se dicta resolución expresa, se le notificará al interesado, y se tendrá por impugnada la misma, concediéndole un plazo de alegaciones ante el Tribunal correspondiente”.

Naturalmente, si *antes* de recurrir contra el silencio, recayese resolución expresa, el interesado –según la regla general- tendrá el plazo de un mes desde su notificación para recurrir aquella.

Pero, en fin, lo que carece de sentido según la jurisprudencia constitucional es lo que dispone el primer inciso *in fine* del párrafo segundo: “*En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos hasta el transcurso del plazo de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa*”. En efecto, según reiterada jurisprudencia constitucional (por todas, STC 52/2014, de 10 de abril), no hay plazo para recurrir las resoluciones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo puesto que estas no pueden considerarse como verdaderos actos, sino como meras ficciones procesales, y por lo tanto, el particular puede recurrirlas fuera del plazo de seis meses fijado en el artículo 46.1 LJCA.

Parece que se quiere decir que –como ya antes se ha señalado-, si recae resolución expresa, el plazo que cuenta *no es ya el de la interposición del recurso contra el silencio, sino el general de un mes a partir del día siguiente de la notificación de la resolución expresa*. Pero, tal y como está formulado, parece imponer un límite, por lo demás innecesario, al plazo para recurrir en los casos de silencio.

Por ello, y sin pérdida del sentido de lo dispuesto en la norma, debe eliminarse dicho inciso del segundo párrafo del artículo 235.1 (“*hasta el transcurso del plazo de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa*”) y establecer a continuación directamente las reglas peculiares de la resolución expresa sobrevinida de los párrafos tercero y cuarto.



CONSEJO DE ESTADO

3.- En tercer lugar, se sigue haciendo referencia a la regla del artículo 246.1.b) LGT en el momento de iniciación del procedimiento abreviado, con una ligera variación de redacción: "La reclamación se iniciará mediante escrito que deberá incluir el siguiente contenido: (...) b) Alegaciones que, en su caso, se formulen" (hoy: "que se formulan").

Se desconoce si con ello se quiere apuntar algún cambio, en el sentido de ser hoy obligatorio formular en ese momento inicial las alegaciones ("que se formulan") y estar previsto, en cambio, en el anteproyecto que puedan hacerse en un momento posterior ("que, en su caso, se formulen").

En todo caso es cuestión que se debe aclarar, pues recientemente, en el dictamen 1.240/2014, de 5 de marzo, al resolver una solicitud de revisión de oficio en sentido estimatorio, el Consejo de Estado recordó la doctrina de la Abogacía del Estado que, sobre el tenor literal de esta norma y la imposibilidad de subsanación que se deriva del artículo 65.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa (RREV), llega a la conclusión de que no cabe subsanar la posibilidad de formular alegaciones. Como se dijo en el dictamen, no hay doctrina en interés de ley sobre el particular y la norma con rango de ley sería ocasión propicia para aclararlo. Afirmó el dictamen:

"No existe doctrina en interés de ley sobre el particular. La STS de 5 de noviembre de 2009, aunque resolvió un recurso de casación de tal naturaleza, declaró «no haber lugar al recurso de casación en interés de la ley interpuesto, porque si en el plano individual debió estimarse el recurso contencioso-administrativo, si bien que como consecuencia de la existencia de una clara indefensión del justiciable, con carácter preferente al estudio de si la omisión de alegaciones en el escrito inicial de la reclamación era o no subsanable, en la modalidad casacional en la que nos encontramos no podemos declarar la doctrina de carácter general que se nos propone [se solicitaba que se declarase que: «La interposición de una reclamación económico administrativa que deba tramitarse a través de procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, sin efectuar en el propio escrito de iniciación las alegaciones exigidas por el art. 246.1.b) de la LGT, no conlleva la concesión por el órgano económico administrativo de trámite alguno

Q



CONSEJO DE ESTADO

de subsanación de la referida omisión»], que estaría construida sobre la base de una situación jurídica irregular provocada por la propia Administración y que hubiera debido ser corregida preferentemente según lo que acabamos de indicar»".

F) El nuevo Título VI LGT y la reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal

1.- La reforma de la LGT trata de adaptarse a la reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (LO 7/2012, en lo sucesivo).

El artículo 305.5 CP establece:

“Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la



CONSEJO DE ESTADO

suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”.

2.- La ley en proyecto introduce diversos ajustes para dar cabida a esta regulación en el plano tributario y, en algún sentido, la amplía.

Se introducen las disposiciones precisas para aclarar que intervienen dos diferentes autoridades: la tributaria, para la liquidación y cobro de la deuda; el juez penal, para conocer del enjuiciamiento de la conducta delictiva. La prevalencia de este queda manifestada en la posibilidad de acordar la suspensión de las actuaciones administrativas y en el ajuste de estas a los hechos probados (artículo 257 LGT).

Se incorporan también las previsiones necesarias para el caso de que la Administración tributaria no pudiese liquidar por alguna de las causas expresamente previstas en su articulado, volviéndose así al resarcimiento mediante la responsabilidad civil derivada de delito (artículo 251).

Se incorpora la regularización voluntaria como “auténtico reverso del delito”, dice la memoria. Quiere decir que hace posible el pleno retorno a la legalidad y pone fin a la lesión del bien jurídico producida por la defraudación. Se confirma la potestad de comprobar la Administración la existencia o no de dicha regularización, pudiendo pasar tanto de culpa o remitir el expediente al Ministerio Fiscal cuando no exista certeza sobre la misma (artículo 252).

La Administración tributaria, además de practicar la liquidación correspondiente, puede desarrollar las actuaciones de cobro de la deuda liquidada mediante la recaudación; lo que da lugar a una norma específica sobre el plazo de ingreso de la deuda tributaria y su eventual revisión (artículos 253.1 y 256).

Se describen las actuaciones a desarrollar según la situación que determine el fallo judicial, bien sea la sentencia condenatoria o de otro tipo (artículos 253.2 y 257).



CONSEJO DE ESTADO

Se añade un supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación, cualificada por la necesidad de ser imputado o investigado en el proceso penal (*crf.*, sobre esta última denominación, lo dicho por el dictamen de este Consejo en Pleno, nº 97/2015, de 5 de marzo, al anteproyecto de Ley Orgánica de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para la agilización de la justicia penal, el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológicas).

Se introducen determinadas especialidades en el ámbito de la liquidación de la deuda aduanera y otras en cuanto a la ampliación del tiempo de adopción de medidas cautelares para evitar su caducidad antes del proceso judicial (respectivamente, artículos 259 y 81.6.e)).

Hay algunos aspectos de esta regulación que merecen ser observados, según se analiza a continuación.

3.- En primer lugar, se modifica el artículo 3 LECrim, que pasa a disponer: *“Corresponderá al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública, que hubiese sido liquidada por la Administración tributaria al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 de la Ley Orgánica, de 23 de noviembre, del Código Penal y en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Igualmente conocerá el juez penal, una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, de las pretensiones referidas a las medidas cautelares, adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria.”*

Respecto de lo segundo, el catálogo de medidas cautelares patrimoniales se encuentra regulado en los artículos 589 y siguientes de la LECrim, con lo que si se pretenden incorporar las contempladas en el artículo 81 LGT debería hacerse en ese título y nominalmente. Si, por el contrario, se está introduciendo una norma competencial por la cual el juez penal asumirá de modo sobrevenido las facultades de control de las medidas cautelares ya adoptadas por la Administración tributaria que, supuestamente, permanecerían vigentes (esto es, no se suspenden con motivo de la prejudicialidad penal), tampoco parece que sea



CONSEJO DE ESTADO

este el modo adecuado de regularlo, toda vez que una decisión administrativa estaría vinculando al juez penal y que las referidas medidas pasarían de tener carácter administrativo a jurisdiccional. Debería, pues, aclararse lo relativo a este extremo.

4.- La regulación de la llamada regularización voluntaria en el nuevo artículo 252 LGT ha de ser objeto también de comentario.

Ante todo, la determinación del momento en que puede llevarse a cabo tal regularización y de los conceptos que debe comprender (párrafos primero y segundo) se ajusta correctamente a lo dispuesto por el artículo 305.4 del Código Penal en su redacción por la LO 7/2012 y a lo establecido por la jurisprudencia, respectivamente.

Algún problema suscitan, en cambio, las reglas de sus párrafos tercero y cuarto pues vuelven a plantear ampliamente la cuestión de la (ausencia de) prescripción de las facultades de comprobar e investigar, que ha sido tratada con amplitud en el apartado B) del apartado IV de las consideraciones de este dictamen.

En esta materia se establece lo que sigue:

*“Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido **una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.***

*Para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago a que se refiere el primer párrafo de éste artículo, la Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, **aun en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley”.***

Sin necesidad de entrar aquí en la exposición más detallada que antes se hizo, baste recordar que, según dice la memoria, la regularización se



CONSEJO DE ESTADO

configura *como el verdadero reverso del delito*, haciendo posible el pleno retorno a la legalidad y poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación.

Siendo así que la regularización voluntaria es el reverso del delito y que el propio artículo 305.4 CP, segundo párrafo, establece una regla en cierto sentido semejante (*“los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa”*), parece que en estos casos debe hacerse coincidir el plazo de prescripción del delito y el de la Administración a comprobar las situaciones que son objeto de regularización.

Puesto que, a tenor de los artículos 131.1 CP en relación con el 305 y 305 bis del mismo Código (que respectivamente tipifican el tipo simple y el agravado del delito contra la Hacienda Pública), los plazos de prescripción son de cinco y diez años, parece razonable que la regla que ahora se introduce por el anteproyecto **limite igualmente la posibilidad de ejercer facultades de comprobación e investigación para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria a un plazo máximo de diez años.**

5.- Un tercer aspecto que merece observación es el relativo a la ausencia de recurso frente a las liquidaciones tributarias en caso de indicios de delito, en los términos respectivos de los artículos 253.1 y 254.1:

“En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria ...”.

“Frente a la liquidación administrativa, dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta ley no procederá recurso o



CONSEJO DE ESTADO

reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta ley”.

Aun cuando la memoria justifica esta opción en la circunstancia de que la tutela judicial efectiva va a ser dispensada en estos casos por el juez penal (con cita de jurisprudencia que sigue el criterio de la STS de 4 de julio de 2011) y, en caso de que se dictase sentencia firme sin apreciar la existencia de delito, la liquidación perdería su vinculación con una defraudación de naturaleza delictiva y podría ser recurrida (artículos 254 y 257), parece claro que ha de arbitrarse algún medio en la vía administrativa para combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que puedan concurrir en la liquidación.

6.- Finalmente, un aspecto conectado con el de publicidad que se vio en el apartado C) anterior es la introducción de un nuevo artículo 160 bis en la LECrim, al que se dedica el apartado siguiente de este dictamen.

G) La publicación de los fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos (nuevo artículo 160 bis LECrim)

1.- Este precepto aborda el que se llama por la memoria aspecto “cualitativo” de la publicidad, esto es la publicación de “aquellas conductas tributarias socialmente reprobables (...) que hubiesen concluido con una sentencia penal condenatoria”.

Como se dijo, apenas hay en la tramitación del expediente referencia a esta posibilidad, a salvo lo que dijo el CGPJ relativo a que debería tratarse de supuestos en que existe una sanción administrativa o una condena penal firmes; y, en relación con esta última, que solo podría ser acordada por el Juez o Tribunal penal en la sentencia condenatoria y no por la Administración.

Por su parte, la Memoria simplemente añade a lo antes dicho que la medida podrá ser objeto del recurso procesal de reposición.



CONSEJO DE ESTADO

En el Derecho comparado, antes se vieron algunas tendencias sobre la publicidad de deudores. En el ámbito de los procesos penales, existe una muy diversa concepción en el Derecho norteamericano donde puede hablarse de un derecho de acceso o a la publicidad del juicio, que pertenece al acusado y también a todos los ciudadanos, incluidos los medios de comunicación.

2.- En nuestro Derecho se ha de partir de lo que dispone la Constitución, la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), y la LECrim.

Los artículos 120.1 y 3 de la Constitución disponen respectivamente:

"1. Las actuaciones judiciales serán públicas, con las excepciones que prevean las Leyes de procedimiento" y "3. Las sentencias serán siempre motivadas y se pronunciarán en audiencia pública".

Por lo que hace a la publicidad de las actuaciones, la LOPJ contiene diversas reglas: su artículo 235, en sede de las actuaciones judiciales, prevé que "los interesados tendrán acceso a los libros, archivos y registros judiciales que no tengan carácter reservado, mediante las formas de exhibición, testimonio o certificación que establezca la ley". En tanto que, tratando de la vista, votación y fallo, el artículo 266 LOPJ dispone en sus dos apartados:

"1. Las sentencias, una vez extendidas y firmadas por el juez o por todos los Magistrados que las hubieren dictado, serán depositadas en la Oficina judicial y se permitirá a cualquier interesado el acceso al texto de las mismas.

El acceso al texto de las sentencias, o a determinados extremos de las mismas, podrá quedar restringido cuando el mismo pudiera afectar al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda, así como, con carácter general, para evitar que las sentencias puedan ser usadas con fines contrarios a las leyes.

2. Los secretarios pondrán en los autos certificación literal de la sentencia".



CONSEJO DE ESTADO

Hay una jurisprudencia del TS, no muy abundante, pero que sí se pronuncia con cierta claridad acerca de lo que significa el acceso por "cualquier interesado" y, en especial, la restricción que en el párrafo segundo de este precepto se introdujo mediante la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre (restricción del acceso cuando afecte a los derechos y, con carácter general, para evitar que las sentencias sean usadas con fines contrarios a las leyes).

Aun anterior a esta modificación, es ilustrativa al respecto la STS de 6 de abril de 2001, que, con cita de otras anteriores del alto tribunal, sostiene lo que sigue (FFJJ 5º y 6º):

"La trascendencia de tal distinción [actuaciones en curso y ya finalizadas] ha sido reseñada en sentencias de 3 de marzo de 1995, de 22 de mayo y de 7 de febrero de 2000, en la que se indica que del examen tanto LOPJ, recogiendo el principio del art. 120 del texto constitucional, como de las leyes procesales, se desprende que el derecho y correlativo deber de conocimiento y acceso al texto de las resoluciones judiciales se gradúa en función de tres diversos ámbitos o esferas de afectación, regida cada una por diversos criterios, a saber:

a) una de máxima amplitud o de afectación generalizada, que comprende al público o los ciudadanos en general, sin cualificación específica y que corresponde a la publicidad de las actuaciones judiciales desarrolladas en todo clase de procesos, que permite a aquéllos acudir a la práctica de diligencias que han de tener lugar «en audiencia pública», salvo la declaración de reserva que motivadamente acuerde el órgano jurisdiccional, principio de publicidad constitucionalizado en el art. 120.1 de la Norma Fundamental y que recoge el art. 232.1 de la Ley Orgánica.

b) en el extremo opuesto, de máxima restricción del ámbito de conocimiento de las decisiones judiciales, se hallan los actos de notificación y comunicación de éstas, dirigidos solo a quienes revisten la condición de parte procesal en virtud de las leyes de procedimiento, y que en cuanto a las sentencias determinan el derecho y correlativo deber de los Jueces y Tribunales a su



CONSEJO DE ESTADO

conocimiento mediante el acto instrumental de notificación, según prescribe el art. 270 LOPJ.

c) ocupando una posición intermedia que sitúa la cuestión en ámbito más impreciso, se hallan las actuaciones procesales ya finalizadas, incluidas las sentencias, integradas en libros, archivos o registros judiciales, y respecto a las cuales, de una parte, el art. 235 LOPJ determina que: «los interesados tendrán acceso a los libros, archivos y registros judiciales que no tengan carácter reservado, mediante las formas de exhibición, testimonio o certificación que establezca la Ley», señalando el art. 266.1, por relación a las sentencias, que «Las sentencias, una vez extendidas y firmadas por el juez o por todos los magistrados que las hubieran dictado, serán depositadas en la Secretaría del Juzgado o Tribunal y se permitirá a cualquier interesado el acceso al texto de las mismas».

(...) El precepto específico aplicable es el art. 235 de la citada LOPJ, que permite a los interesados tener «acceso a los libros, archivos y registros judiciales que no tengan carácter reservado», acceso que se articulará a través de las formas de exhibición, testimonio o certificación.

Sexto: Sobre la cualidad de «interesado» a los efectos reseñados, se ha pronunciado ya reiteradamente esta Sala, en las sentencias mencionadas, donde se puntualiza que «el interés legítimo que es exigible en el caso, solo puede reconocerse en quien, persona física o jurídica, manifiesta y acredita, al menos prima facie, ante el órgano judicial, una conexión de carácter concreto y singular bien con el objeto mismo del proceso -y, por ende, de la sentencia que lo finalizó en la instancia-, bien con alguno de los actos procesales a través de los que aquél se ha desarrollado y que están documentados en autos, conexión que, por otra parte, se halla sujeta a dos condicionamientos: a) que no afecte a derechos fundamentales de las partes procesales o de quienes de algún modo hayan intervenido en el proceso, para salvaguardar esencialmente el derecho a la privacidad e intimidad personal y familiar, el honor y el derecho a la propia imagen que eventualmente pudiera afectar a aquellas personas; y b) que si la información es utilizada, como actividad mediadora, para satisfacer derechos o intereses de terceras personas, y en consecuencia adquiere, como es el caso, un aspecto de



CONSEJO DE ESTADO

globalidad o generalidad por relación no a un concreto proceso, tal interés se mantenga en el propio ámbito del ordenamiento jurídico y de sus aplicadores, con carácter generalizado, pues otra cosa sería tanto como hacer partícipe o colaborador al órgano judicial en tareas o actividades que, por muy lícitas que sean, extravasan su función jurisdiccional».

Proyectada esta doctrina jurisprudencial sobre el caso de autos, es evidente que el demandante carecía de conexión singular alguna con el objeto del proceso a cuyas actuaciones pretendía acceder en el contexto de un trabajo de investigación periodística. Por otra parte, la difusión de las actuaciones seguidas en esa causa podría afectar, sin duda alguna, a los derechos fundamentales a la privacidad e intimidad personal y familiar, el honor y la propia imagen de quienes intervinieron en el mismo en cualquier condición, lo que permite descartar la condición de interesado del demandante en el acceso a la misma y justifica la denegación de dicho acceso, sin que ello implique la infracción del art. 20 de la Constitución, al estar esa limitación a la labor informativa plenamente amparada en los derechos igualmente reconocidos por la Constitución en su art. 18”.

Por su parte, la vigente LECrim se limita a disponer, en su artículo 160.1, que “Las sentencias definitivas se leerán y notificarán a las partes y a sus Procuradores en todo juicio oral el mismo día en que se firmen, o a lo más en el siguiente”.

3.- La proyectada redacción del artículo 160 bis LECrim, además de las erratas y omisiones de sus párrafos primero y último que directamente se señalarán y que revelan una tramitación no pausada, establece:

“1. Serán públicos [los] fallos de las sentencias firmes condenatorias por los delitos previstos [en] los siguientes artículos del Código [P]enal:

1º.- Los artículos 305, 305 bis y 306 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.



CONSEJO DE ESTADO

2º.- Los artículos 257 y 258 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal, cuando el acreedor defraudado hubiese sido la Hacienda Pública.

3º.- El artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, siempre que exista un perjuicio para la Hacienda Pública estatal o de la Unión Europea.

2. Para ello, el Secretario Judicial, emitirá certificado en el que se harán constar los siguientes datos:

a) Los que permitan la identificación del proceso judicial.

b) Nombre y apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil.

c) Delito por el que se le hubiera condenado.

d) La pena impuesta y, en su caso, la cuantía que haya de abonar en concepto de responsabilidad civil.

e) En su caso, la indicación de que se ha emitido un voto particular.

3. Mediante diligencia de ordenación el Secretario Judicial ordenará su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La diligencia de ordenación solo será susceptible de recurso de reposición en los términos del artículo 283 bis de esta Ley [**debe decir artículo 238 bis de esta Ley**].

4.- Esta regulación plantea diversos problemas de rango y contenido.

Ante todo, se ha de examinar si respeta las normas establecidas por el artículo 266.2 LOPJ para el acceso a las sentencias: para generalizar un acceso no restringido deberían preservarse al derecho a la intimidad y a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela –así como el





CONSEJO DE ESTADO

anonimato de las víctimas o perjudicados, que no está en cuestión- (tales derechos serían, además del de la intimidad, el del honor y el derecho a la protección de datos personales). De otro lado, habría de evitarse que las sentencias puedan ser usadas con fines contrarios a las leyes (lo que en principio tampoco es objetable, si bien debiera hacerse un esfuerzo de argumentación de cuál es la finalidad que se busca con la publicidad de estos y no de otros delitos).

A este propósito, los delitos cuya publicación se prevé son los de los artículos del Código Penal 305 (se menciona también el 305 bis, que no hace más que cualificar el tipo del anterior, defraudación a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local), 306 (defraudación a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por esta), 257 (alzamiento de bienes) y 258 (insolvencia punible), así como el delito de contrabando cuando el acreedor fuese la Hacienda Pública (artículo 2 LORC).

Ante todo, dos de estos delitos (alzamiento de bienes e insolvencias punibles) solo quedan comprendidos en la finalidad de la medida propuesta, **en la medida en que el acreedor o perjudicado sea la Hacienda Pública y no con carácter general.**

Pero sin duda es el inciso del apartado 2.b) de este precepto el que plantea mayores problemas y debe ser analizado a la luz de una potencial vulneración de derechos, cuando establece que será objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado mediante diligencia de ordenación –con grado de acceso máximo, pues- el “nombre y apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil”. Regla que varía la práctica seguida hasta el momento por las sentencias publicadas en el Centro de Documentación Judicial en las que se obliga al anonimato.

Es más, en este punto el anteproyecto trata la cuestión ahora analizada como una de mera notificación por el Secretario Judicial (de ahí su ubicación en la LECrim) cuando lo cierto es que, conforme a lo que por analogía ha dispuesto toda una jurisprudencia recaída en materia sancionadora –la publicación de las sanciones es, en sí misma, una sanción añadida- y de acuerdo a la propia finalidad que se persigue, se estaría en este caso más bien ante una



CONSEJO DE ESTADO

pena añadida y, como tal, la sede material adecuada para regularla sería el Código Penal y no la LECrim.

Con este punto de partida, ha de analizarse una posible vulneración de los derechos siguientes:

- Derecho al honor. Es necesario preguntarse si una condena penal atenta, *per se*, contra la buena reputación de la parte acusada. El Tribunal Constitucional (STC de 14 de junio de 1983) ha declarado que la imposición de una pena o sanción no viola el derecho al honor "... pues el daño que el honor de quien sigue tal conducta pueda sufrir no se origina en estos procedimientos, sino en la propia conducta y ni la Constitución ni la ley pueden garantizar al individuo contra el deshonor que nazca de sus propios actos" (FJ 3). Ahora bien, la divulgación de la condena penal impuesta sí podría lesionar el derecho al honor. En este sentido, la cuestión principal es si el honor se lesiona aun cuando lo afirmado sea verdad. En nuestro Derecho, el honor se ha considerado lesionado en ocasiones por una información veraz, como puede ser la publicación íntegra de una condena con los nombres de la persona condenada. Recientemente, sin embargo, el Tribunal Supremo ha decidido en algún supuesto de este tipo que prevalece la libertad de información y autoriza la publicación de la sentencia con nombres en el periódico (STS 16 de octubre de 2008).

- En lo que hace a la intimidad personal y familiar, sostiene la jurisprudencia constitucional, en relación con la publicación por parte de los medios de comunicación de datos personales de las sentencias condenatorias, que -aun cuando se concluyese que una condena penal es un dato privado- un periódico podría publicarla sin incurrir en responsabilidad penal o civil si su divulgación está amparada por la libertad de información, es decir, la información es veraz, de relevancia pública y necesaria:

- Se cumpliría en el precepto proyectado el requisito de veracidad, pues se publicaría lo probado en una sentencia.

- En cuanto a la relevancia pública, es discutible que todas las sentencias firmes condenatorias en relación con los delitos recogidos en el



CONSEJO DE ESTADO

artículo 160 bis LECrim tengan relevancia pública. No obstante, el Tribunal Supremo ha adoptado un concepto amplio de relevancia pública; en este sentido, el TS (SSTS 22 de abril de 2002, 16 y 28 de octubre de 2008, 23 de diciembre de 2009, 9 de marzo y 28 de abril de 2010) ha dictado recientemente varias sentencias en favor de un periódico o de un periodista admitiendo la publicación de los nombres de las personas condenadas. La novedad de estas sentencias es interpretar la expresión "relevancia pública" de manera más amplia, de modo que una noticia es relevante aun cuando no se refiera a un personaje público. La relevancia no viene dada por el sujeto sino por haber sido objeto de una condena penal. Así no se vulnera la intimidad de la persona: "lo que en la doctrina y jurisprudencia se ha denominado 'relevancia pública sobrevenida', entendida como aquella que se obtiene por el sujeto al estar íntimamente relacionado con un asunto indiscutiblemente de interés como lo es un procedimiento penal" (STS de 28 de abril de 2010, FD tercero).

- En cuanto el requisito de necesidad, el Consejo de Estado entiende que no existen razones que justifiquen, en todos los casos, la necesidad de la publicación de los fallos de las sentencias firmes condenatorias cuando incluyan los datos personales. Con ello se subordinaría el derecho fundamental a la intimidad a los fines que se persiguen con la presente medida, que no pueden ser otros –debido a los delitos a los que se hace referencia– que el aumento de la recaudación tributaria y la disuasión de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública.

- Finalmente, en lo que se refiere al derecho a la protección de datos de carácter personal, la AEPD ha dictado varias resoluciones que prohíben la difusión de sentencias judiciales y condenas a través de Internet. Aun cuando la LOPD no prohíbe la publicación de datos personales procedentes de fuentes accesibles al público (según el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal [LOPD], no es necesario el consentimiento cuando los datos figuren en fuentes accesibles al público), las sentencias no han sido consideradas como tal por no estar incluidas en el artículo 3.j) de la citada ley (*crf.* Resolución 1239/2007). Por lo demás, ha de recordarse que la AEPD no ha informado sobre la regulación contenida en este precepto (*crf.* apartado II.2 de las consideraciones de este dictamen).



CONSEJO DE ESTADO

A la vista de todo lo anterior, la modificación que se pretende llevar a cabo por la disposición final primera, apartado dos, del anteproyecto, al incluir un artículo 160 bis en la LECrim con el contenido que se acaba de analizar, debiera llevarse a cabo –respetando los límites que han sido enunciados- mediante ley orgánica, tanto para operar como excepción o complemento a la norma que regula con carácter general la publicidad de las sentencias (artículo 266 LOPJ), como para ajustarse a la protección de datos de carácter personal haciendo figurar a las sentencias en la LOPD como fuentes accesibles al público.

Debe, por tanto, suprimirse el proyectado artículo 160 bis LECrim y, con las limitaciones y observaciones expuestas, ser establecidas dichas reglas mediante ley orgánica.

Esta observación tiene carácter esencial a los efectos del artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, en el concreto sentido y alcance previstos en el artículo 130, número 3, del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por el Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio, a los efectos de ser tenida en cuenta por el acuerdo del Consejo de Ministros que apruebe el anteproyecto, para su posterior elevación como proyecto de Ley a las Cortes Generales.

H) El nuevo procedimiento especial de revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias ilegales, inconstitucionales o no conformes al Derecho de la Unión Europea (artículos 219 bis, 120.4 y concordantes)

1.- Se introduce en estos preceptos un nuevo supuesto de revisión (revocación) de actos en materia tributaria, que en realidad son dos, uno con carácter general y otro para el caso de las autoliquidaciones (artículo 120.4). En consonancia, en el artículo 221 que regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos se hace referencia también a estos dos nuevos supuestos (apartados 3 y 4).



CONSEJO DE ESTADO

2.- La norma que se introduce en el artículo 120 (“autoliquidaciones”) es del siguiente tenor:

“4. Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis.2, 3 y 4 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales, prescripción y acreditación de la efectividad del daño”.

Precisa el supuesto de hecho correctamente en una parte, haciendo referencia a la rectificación de autoliquidaciones y no a su revisión, e incorrectamente en otra (en la medida en que introduce una referencia a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, que es cuestión *parcial y distinta* de la aquí se trata, como se verá).

Por lo demás, remite ampliamente las consecuencias a lo previsto por el nuevo artículo 219 bis, que es en el que se centrará el análisis.

3.- Del proyectado artículo 219 bis interesan sus apartados 1 a 5. Los apartados 6 y 7 prevén el plazo de duración del procedimiento y los efectos de su transcurso y la firmeza de la resolución que ponga fin al mismo.

A su vez, podría decirse que el apartado 1 regula el supuesto de la norma, el 2 el presupuesto de su régimen o contenido (lo que afirme la sentencia o jurisprudencia sobre los efectos retroactivos de aquella), el 3 el plazo de ejercicio, el 4 un requisito relativo al daño y el 5 el procedimiento.

Aun cuando después serán objeto de análisis por separado, se reproducen aquí estas normas:

“1. La Administración tributaria revocará sus actos en beneficio de los interesados cuando hubiesen sido dictados al amparo de normas tributarias





CONSEJO DE ESTADO

declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. También se revocarán los actos sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa.

La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria que pudiera derivarse de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, se determinará exclusivamente a través de este procedimiento, salvo lo establecido en el artículo 120.4 de esta ley.

2. La resolución que se dicte estará condicionada por los efectos retroactivos que se deriven de la sentencia que declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de la norma o su no conformidad con el Derecho de la Unión Europea.

Para la determinación de los efectos retroactivos se atenderá al contenido de la sentencia y, en el caso de que ésta no contenga pronunciamiento al respecto, a la doctrina de los tribunales en materia de inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación de la norma al Derecho de la Unión Europea.

3. La revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea.

4. La devolución que se pudiese acordar como consecuencia de la revocación regulada en este artículo solo podrá reconocerse en favor de quién acredite haber sufrido el daño efectivo derivado del ingreso realizado como consecuencia del acto revocado.

5. El procedimiento para declarar la revocación a que se refiere este artículo podrá iniciarse:



a) *Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.*

b) *A instancia del interesado.*

Será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

En el expediente se dará audiencia a los interesados. En todo caso deberá emitirse informe por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, que podrá tener carácter individual o genérico, sobre la procedencia de la revocación. Cuando se pretenda la revocación de actos confirmados por resoluciones económico-administrativas, se solicitará informe al Tribunal que dictó la resolución”.

4.- Antes de ir más adelante y aun de estudiar la conveniencia de establecer un supuesto de revocación como el que ahora se analiza, conviene clarificar un aspecto que ha sido con frecuencia objeto de alegaciones en el expediente y de respuesta por parte del órgano proponente.

Se dice que esta nueva vía que se establece no parece el cauce específico para la reparación del daño y que supone una confusión o distorsión del régimen general de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, que se viene a reconducir forzosamente en el plano tributario a la nueva regulación. El órgano encargado de la elaboración ha venido a responder que el deslinde entre ambas figuras –revisión y consiguiente devolución de ingresos; resarcimiento del daño en virtud de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador- no es cuestión pacífica en la jurisprudencia y se remite a algunos votos particulares de sentencias del Tribunal Supremo que apuntan a cómo ambos medios tratan, en definitiva, de reparar un perjuicio causado o, lo que es lo mismo, de condenar a la Administración al abono de unas cantidades debidas. Lo cierto de esta manera de razonar es que, en la práctica, la elección de una u otra vía puede llevar a similares consecuencias; pero, como se verá, tampoco es del todo cierta esta “intercambiabilidad” en lo que hace a las exigencias formales, ni destacadamente a las temporales, de ambos cauces.



CONSEJO DE ESTADO

Pero en este punto se echa de menos en el anteproyecto, sobre todo, una visión de conjunto y un tratamiento más preciso.

Ante todo, porque la configuración del régimen de revocación no es correcta desde un punto de vista dogmático (se trata más bien de un nuevo supuesto de revisión de oficio) y después, y principalmente, porque se confunde su régimen con el de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como seguidamente se tratará por extenso.

Con anterioridad, se considera que el concepto de revocación no es el más adecuado: i) porque, a diferencia de lo previsto en el artículo 219.1 LGT, no se establece que la Administración “podrá revocar” sus actos, sino que “los revocará”, con lo cual acerca esta institución a lo que realmente es: una revisión debida en los supuestos en que se declare la ilegalidad, inconstitucionalidad o “anticomunitariedad” de la norma a cuyo amparo se dictaron los actos (aun cuando ello no convierte en principio a aquellos en nulos de pleno derecho *per se*); y ii) porque, en materia de procedimiento, el apartado 5 de este precepto permite que el procedimiento se inicie de oficio o a instancia del interesado (de nuevo, diversamente a la configuración de la revocación como facultad que se ejerce únicamente de oficio *ex artículo 219.3 LGT*), configurándose así como una auténtica acción de nulidad propia de un supuesto de revisión de oficio.

Por lo que se refiere a la relación entre revocación y responsabilidad patrimonial del legislador, la Administración se somete a la ley y repara los daños causados por el funcionamiento de los servicios públicos (artículos 103.1 y 106.2 de la Constitución). Se trata de dos exigencias distintas, toda vez que corregir la ilegalidad y reparar los perjuicios causados no se identifican. De ahí que, en el plano administrativo general, existan vías específicas para requerir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y aun normas propias cuando se trata de la responsabilidad que deriva de la anulación de actos (artículo 139, apartados 3 y 4, de la LRJAP).

En el Derecho tributario existen una vez más singularidades. De un lado, porque es un ordenamiento con una fuerte impronta del Derecho de la Unión





CONSEJO DE ESTADO

Europea y multitud de normas del ordenamiento interno, o de los autonómicos, derivan de lo dispuesto en directivas comunitarias. De otro y decisivamente, porque los actos tributarios son de gravamen en la inmensa mayoría de los casos, se dirigen a la exacción y generan perjuicios patrimoniales en sus destinatarios. De ahí que la cuestión relativa a la reparación de un daño causado por un acto después declarado contrario al Derecho UE se dé con relativa frecuencia en este ámbito y ambas instituciones (revisión de ese acto, responsabilidad patrimonial de la Administración) tiendan a confundirse.

No obstante, no significan lo mismo ambas instituciones. El Consejo de Estado, en su memoria elevada al Gobierno en el año 2006, estudió un buen número de casos de uno y otro tipo bajo el epígrafe "Revisión de actos y responsabilidad patrimonial derivadas de la incompatibilidad de una norma con el Derecho comunitario". A pesar del título, se analizaban aún más ampliamente en el apartado conclusivo los efectos de toda sentencia anulatoria de normas en relación con la firmeza de los actos administrativos. Este primer y general punto de vista se echa en falta en el anteproyecto. En efecto, este habla en la rúbrica del artículo 219 bis de revocación de actos "declarados inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea" (por este orden, cuando desde un punto de vista lógico parecería mejor decir: *ilegales, inconstitucionales o contrarios al Derecho de la Unión Europea*).

Con independencia de esta cuestión formal, lo preocupante sin embargo es que no se singularizan los casos de estas "declaraciones", esto es de las normas que regulan los efectos de las sentencias que declaran estas consecuencias. Y son bien diversas, como se recordaba en dicha memoria:

- Para la *ilegalidad*, rige la norma del artículo 73 LJCA: "Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente". Se citan dos dictámenes que han hecho aplicación de esta regla, precisamente en el campo tributario: 1.304/99, de 17 de junio (denegando la solicitud de nulidad de pleno derecho de actos basados



CONSEJO DE ESTADO

en una norma reglamentaria declarada nula por la STS de 11 de marzo de 1991), otro desestimando una reclamación de responsabilidad sobre la base de lo entonces dispuesto en el artículo 18 LGT (no serán en ningún caso revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme): dictamen 3.752/2003, de 1 de abril.

- Para la *inconstitucionalidad*, se ha de atender primero a las normas de los artículos 161.1.a) de la Constitución (“La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada”) y 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (“Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”).

Después y decisivamente en el ámbito tributario –cuestión cuyo estudio y tratamiento no aparecen en el anteproyecto- se ha de tener en cuenta que la jurisprudencia constitucional comenzó a deslindar la declaración de inconstitucionalidad y la de nulidad precisamente en este campo, a través de la que se ha llamado “doctrina prospectiva” en la declaración de la ineficacia de las leyes declaradas inconstitucionales: SSTC 175/1985, de 19 de diciembre; 19/1987, de 17 de febrero; 45/1989, de 20 de febrero; 173/1996, de 31 de octubre; 194/2000, de 19 de julio; 289/2000, de 30 de noviembre; 111/2001, de 7 de mayo; 63/2003, de 27 de marzo; 137/2003, de 3 de julio; y 193/2004, de 4 de noviembre, entre otras muchas.

Con invocación del artículo 40.1 LOTC, este Consejo ha resuelto, entre otras, consultas relativas a la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa sobre el juego, llevada a cabo por la STC 173/1996 (primero con forma de solicitudes de nulidad: dictamen 1.442/98, de 21 de mayo de 1998, luego, ampliamente como responsabilidad patrimonial del



CONSEJO DE ESTADO

Estado legislador, tras recaer las SSTs de 22 y 29 de febrero de 2000: dictamen 1.876/2002, de 25 de julio, que inaugura una larga serie); a la declaración de inconstitucionalidad llevada a cabo por la STC 194/2000, de 19 de julio, que afectó a la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos; y a la llevada a cabo por la STC 267/2000, de 16 de noviembre y la declaración de inconstitucionalidad del artículo 62.1, primer inciso del primer párrafo, de la Ley General Tributaria en su redacción por la Ley 18/1991, de 6 de junio.

En los dictámenes citados en segundo lugar (1.876/2002 y siguientes) se ha dicho: "En la medida en que, en aplicación de los principios *favor acti* y de seguridad jurídica, el Tribunal Constitucional viene extendiendo la regla anterior a las actuaciones administrativas que han ganado firmeza, la declaración de inconstitucionalidad de un precepto tributario no permite tampoco revisar las liquidaciones tributarias realizadas en aplicación de este cuando las mismas hayan devenido firmes. *El Consejo de Estado considera que el resarcimiento de la cuantía satisfecha por esa liquidación tributaria sería una vía indirecta de revisión de dicha liquidación y que, en consecuencia, no procede declarar la responsabilidad patrimonial de la Administración, pues ello podría afectar al necesario equilibrio que el reproducido precepto de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional trata de lograr entre las consecuencias de una declaración de inconstitucionalidad y la garantía de la seguridad jurídica*".

- Finalmente, por lo que hace a la *contradicción con el Derecho de la Unión Europea*, es decisivo el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [TFUE] (antes 228.1 TCE): "Si el Tribunal de Justicia declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia".

Más adelante se hará alusión a los límites en el tiempo y a los medios que los Estados deben adoptar para hacer efectiva dicha obligación.

De este tipo han sido frecuentísimas las consultas al Consejo de Estado:



- Con ocasión de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) de 6 de octubre de 2005 *Comisión c. España*, C-204/03, a la que se refería con detalle la citada memoria, se sucedieron las solicitudes de revisión (dictamen 1495/2006, de 26 de octubre y otros) y después, con más frecuencia, las reclamaciones de responsabilidad del Estado legislador (2.107/2006, de 23 de noviembre y muchos otros).
- El primer dictamen citado explicó que “se está en este caso ante una *solicitud de devolución de ingresos indebidos que pretende tener su origen en un procedimiento de revisión de oficio*. Este supuesto –antes previsto en la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990, por el que se regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos– tiene hoy su encaje en lo dispuesto por los artículos 221.3 en relación con el artículo 216.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dispone el primero de los artículos citados que «Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a, c y d del artículo 216 [...]», precisando el artículo 216.a) que «son procedimientos especiales de revisión los de [...] revisión de actos nulos de pleno derecho». En ese supuesto, tras citar los asuntos *Kühne y Heitz*, C-453/00, e *i-21 Germany*, C-392/04 y 422/04, se decía que “que la regla general de la eficacia *ex tunc* y la devolución de ingresos indebidos encuentra también sus límites conforme a la regulación interna de los procesos de devolución, como ha recordado la citada Resolución 2/2005 de la Dirección General de Tributos e igualmente la Instrucción 10/2005 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 30 de noviembre (de igual título que aquella)”.

Q



(Los dictámenes sobre responsabilidad, en esta materia, citaban las SSTs 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005, que en buena parte dejaron sin efecto la construcción de la STS de 22 de febrero de 2000, antes citada).

- Otro grupo numeroso de dictámenes, que comienzan con el nº 1.228/2010, de 23 de septiembre, se refieren a la anulación del artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRIRNR) por parte de la STJCE de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2009, *Comisión contra Reino de España*, asunto C-562/07.
- Más recientemente el dictamen 374/2014, de 30 de octubre, se ha referido a una eventual responsabilidad del Estado legislador por la contradicción de los artículos 20, 23 y 24.1.a) y c) del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), con el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, declarada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 12 de julio de 2012.
- En fin, el dictamen 997/2014, de 6 de noviembre, y los que le siguen, se refieren a la declaración de ser contrario al Derecho de la UE el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, por el que se creó el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), como declaró la STJUE de 27 de febrero de 2014 (coloquialmente, asuntos de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por el céntimo sanitario).

En estos asuntos se ha recordado ampliamente el juego de los principios de efectividad y equivalencia, al hilo, entre otras, de la STJUE de 29 de enero de 2010, *Transportes Urbanos*.



CONSEJO DE ESTADO

5.- De todo lo anterior resulta que, en efecto, los cauces seguidos por los particulares para obtener el resarcimiento en estos casos pasan bien por las solicitudes de revisión de oficio, como cauce a su vez de la petición de devolución de ingresos indebidos, bien de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Pero parece al Consejo de Estado que “unificar” este régimen en materia tributaria, bajo las reglas de la revocación (y haciendo pasar por ellas las reclamaciones de responsabilidad del Estado legislador), produce más inconvenientes que ventajas.

Ante todo, porque no se trata de instituciones comparables según las mismas magnitudes. Esto se ve claro en aquellos grupos de supuestos que, tras el planteamiento inicial como solicitudes de revisión, pasaron a formularse en su mayoría como reclamaciones de responsabilidad (hacemos referencia a los supuestos de la STJCE de 6 de octubre de 2005, antes mencionados). En ellos, cuando lo alegado era la necesidad de revisión, no por concurrir un especial vicio sino por tratarse de actos firmes nacidos al amparo de una norma declarada anticomunitaria, se les opuso el principio de irrevisabilidad de los actos firmes ex artículo 40.1 LOTC de modo analógico. Cuando supuestos similares se llevaron por la vía de la responsabilidad del Estado legislador –afirma la memoria de 2006, sobre la base de lo decidido por los dictámenes que en ella se citan-, se consideró “que el interesado se aquietó ante los actos de aplicación o liquidación y no llevó a cabo ninguna actuación tendente a enervar la eficacia jurídica de dichos actos, de modo que la resolución ha adquirido firmeza y ha devenido irrevisable, según la norma del artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. *En rigor, esta manera de razonar pone el acento en la propia conducta del reclamante y en la ruptura que ello pudo suponer en la relación de causalidad, aun cuando en ocasiones se equipara en la expresión la ausencia de perjuicio con la imposibilidad de revisión: así, se dice, se aplica en estos casos la doctrina según la cual el reclamante pretendía beneficiarse de una declaración de nulidad al amparo de una jurisprudencia en la que no tuvo parte (dictámenes 908/2002, de 18 de abril de 2002 y 1.004/2002, de 9 de mayo de 2002); el reclamante no recurrió el acto, cuya invalidación, por vía indirecta, ahora solicita; o la propia cita*



CONSEJO DE ESTADO

del artículo 40.1 LOTC, que evidencia la imposibilidad de revisión (y, en consecuencia, a estos efectos, la ausencia de daño por haber tenido la posibilidad de combatirlo)".

Así pues, lo decisivo en todos estos casos no es tanto la imposibilidad de revisión en sí, como el hecho de cómo ha combatido el reclamante en concreto tales actos. También por ello, en la lógica de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, tiene sentido indagar en los distintos momentos en que pudo ejercerse la acción por parte del reclamante (según las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento, la publicación de la sentencia del TJCE, la asunción de sus tesis por algún tribunal interno, etcétera).

En definitiva, aunque muy similares en sus efectos prácticos, este Consejo es de la opinión de que no debe incrustarse el régimen de la responsabilidad del Estado legislador entre los supuestos de revisión extraordinaria de actos administrativos firmes. Aquella encuentra sus propios presupuestos –que a su vez son distintos en el caso de que la contravención declarada sea del Derecho de la Unión Europea- y no deben mezclarse ambas instituciones, ni tampoco desde un punto de vista formal ambos cauces de reclamar.

6.- Lo anterior encuentra reflejo concreto en diversas previsiones del anteproyecto:

La primera es la relativa al daño. Carece de sentido parte de la regla del proyectado artículo 219 bis, apartado 4: “La devolución que se pudiese acordar como consecuencia de la revocación regulada en este artículo solo podrá reconocerse en favor de *quien acredite haber sufrido el daño efectivo derivado del ingreso realizado* como consecuencia del acto revocado”. En materia de responsabilidad ha de acreditarse el daño antijurídico y efectivo (artículos 141.1 y 139.2 LRJAP, respectivamente). En la devolución de ingresos indebidos ejercida a través del cauce excepcional de la revisión de oficio –u hoy, según el anteproyecto, de la revocación- (artículo 221.3 LGT en relación con el 216.a) o con el nuevo 216.d)), lo único que se ha de probar es la realización del ingreso.



CONSEJO DE ESTADO

Son principios diferentes y que no deben acumularse. El relativo a la responsabilidad (“en favor de quien acredite haber sufrido el daño efectivo...”) debería por ello suprimirse.

Si lo que quiere es evitarse, con razón, que resulte resarcido quien no es el destinatario final del impuesto ni por tanto quien realizó el ingreso, hay remedios ordinarios para ello en sede de responsabilidad patrimonial, sea o no del Estado legislador. Así, p. ej., en el reciente dictamen 1.116/2014, de 12 de marzo de 2015, se declara la falta de legitimación activa del reclamante de responsabilidad del Estado legislador, pues no era él sino quienes adquirieron los productos sujetos a tributación (IVMDH) los que sufrieron el eventual perjuicio.

7.- Con carácter más general y según todo lo dicho, parecen desacertadas las previsiones del artículo 219 bis.1, párrafo segundo (así como la similar contenida en el artículo 120.4) **[a]**; también, en la medida en que se mantengan aquellas, es incorrecta la regulación del procedimiento del artículo 219 bis.5 **[b]**; e igualmente lo es la regla de fijación del plazo temporal que se establece por el artículo 219 bis.3 **[c]**.

a) En efecto, según lo que se ha sugerido, debería ceñirse la regulación del artículo 219 bis a prever un nuevo supuesto de revisión, y *no a hacer pasar por él toda regulación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el ámbito tributario.*

Por ello, la regla del párrafo segundo del artículo 219 bis.1 (“La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria que pudiera derivarse de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, *se determinará exclusivamente a través de este procedimiento, salvo lo establecido en el artículo 120.4 de esta ley*”) debería suprimirse:

Y también debe ajustarse la norma de dicho precepto, el artículo 120.4, para no hacer referencia a la responsabilidad del Estado legislador sino de forma mucho más simple a la devolución de ingresos indebidos: “4. Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan



CONSEJO DE ESTADO

aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, se pretenda ~~exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador~~, solicitar la devolución de ingresos indebidos, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis.2, 3 y 4 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales, prescripción y acreditación de la efectividad del daño”.

b) También, por ello, conviene no hacer de este artículo 219 bis la sede única –ni siquiera la ordinaria- para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador porque esta sigue su propio procedimiento, a efectos internos.

Entre los trámites previstos para ello, se encuentra lo previsto por el artículo 22.13 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado (competencia preceptiva de su Comisión Permanente para las “reclamaciones que, en concepto de indemnización por daños y perjuicios, se formulen a la Administración General del Estado en los supuestos establecidos por las leyes”) y lo que exige el artículo 142.3 LRJAP: “... En el procedimiento general [de determinación de la responsabilidad patrimonial] será preceptivo el dictamen del Consejo de Estado o, en su caso, del órgano consultivo de la Comunidad Autónoma cuando las indemnizaciones reclamadas sean de cuantía igual o superior a 50.000 euros o a la que se establezca en la correspondiente legislación autonómica”.

No es suficiente, pues, la mención del artículo 219 bis. 5 LGT a que “en todo caso deberá emitirse informe por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, que podrá tener carácter individual o genérico, sobre la procedencia de la revocación”, sino que debe mencionarse la preceptividad de la consulta al Consejo de Estado por remisión a lo dispuesto en tales preceptos.

Por otra parte, y si a pesar del claro tenor literal del artículo 219 bis.1 (“*La responsabilidad patrimonial del Estado legislador [...] se determinará exclusivamente a través de este procedimiento*”), se considerase que en este caso se está ante un procedimiento de revocación singular y no ante uno de responsabilidad patrimonial, lo cierto es que, como se ha visto antes, su





CONSEJO DE ESTADO

naturaleza y efectos (“la Administración revocará sus actos...”) son los propios de una auténtica revisión de oficio por una causa específica -la consistente en la contradicción de las normas a cuyo amparo se dictaron los actos con la ley, la Constitución o el Derecho de la UE-. De esta forma, y también en virtud del artículo 22.10 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado (que establece la competencia preceptiva de su Comisión Permanente en los supuestos de “revisión de oficio de disposiciones administrativas y de actos administrativos, en los supuestos previstos por las leyes”), parece que debiera exigirse el dictamen de este alto órgano consultivo. Bien es cierto que este efecto podría conseguirse – para el caso, se insiste, en que la responsabilidad patrimonial del legislador no se hiciera depender de o pasar siempre por este procedimiento- por el juego de la aplicación general de estos preceptos, debiendo entenderse que la regulación proyectada en la LGT no altera aquella competencia general.

En definitiva, si –contrariamente a como se ha sugerido- se mantuviese en este artículo 219 bis la referencia a este procedimiento como cauce único para depurar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el ámbito tributario y en la medida en que el procedimiento que se regula es sustitutivo de este, debe incluirse la exigencia preceptiva del dictamen del Consejo de Estado.

Esta observación tiene carácter esencial a los efectos del artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, en el concreto sentido y alcance previstos en el artículo 130, número 3, del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, aprobado por el Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio, a los efectos de ser tenida en cuenta por el acuerdo del Consejo de Ministros que apruebe el anteproyecto, para su posterior elevación como proyecto de Ley a las Cortes Generales.

c) Finalmente, la regulación del artículo 219 bis LGT plantea la cuestión relativa al tiempo, esto es, lo previsto en su apartado 3: *“La revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con*



CONSEJO DE ESTADO

anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea”.

Repetidamente se ha dicho en el expediente: con esta regla, se pasa del plazo de un año –propio de la responsabilidad patrimonial- desde la sentencia que declare la anulación (teoría de la *actio nata*), al cómputo mucho más gravoso del último acto con facultad interruptiva de la prescripción (y añade la memoria: “sin que a estos efectos la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad con el Derecho de la Unión Europea, produzca efectos interruptivos”).

En realidad, la cuestión es aún más compleja. Lo que juega en general, como reconoce el propio apartado 2 de este precepto, es en primer lugar lo que dispongan las propias sentencias al respecto sobre su alcance en el tiempo.

En el caso del Derecho de la UE, y aun cuando el órgano proponente mencione el precedente del Derecho francés (la STJCE de 29 de junio de 1988, *Deville v. Administration des impôts*, 280/87, consideró que una legislación como la francesa, en la que el *dies a quo* era el día en el que se realizó el ingreso y no el día en el que el Tribunal declaró la incompatibilidad de una norma nacional con el Derecho Comunitario, no es *per se* contraria al Derecho comunitario), la regla es que, si el propio Tribunal no limita los efectos de su resolución en cuanto al tiempo (limitación que solo puede establecerse excepcionalmente si se acredita que las autoridades del Estado miembro adoptaron cierta normativa en virtud de una “incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión”: STJCE de 12 de septiembre de 2000 *Comisión/Reino Unido*, C-359/97, apartado 92), la sentencia que declara el incumplimiento de un Estado miembro tiene efectos “*ex tunc*”, en virtud de los principios de efecto directo y de primacía propios del Derecho comunitario; ello implica, para las autoridades de dicho Estado miembro, la prohibición de aplicar el régimen incompatible, de una parte, y la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario, de otra (Sentencias del TJCE de 22 de junio de 1989 *Fratelli*



CONSEJO DE ESTADO

Constanzo, 103/88, apartado 33 y de 19 de enero de 1993, *Comisión/Italia*, C-101/91, apartado 24, entre otras).

A su vez, y puesto que no cabe que el TJCE anule actividad nacional contraria al Derecho comunitario, respecto de los medios para hacer efectiva dicha obligación, el Tribunal viene dejando en manos de los Estados miembros la designación de los órganos jurisdiccionales competentes y la configuración de la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario concede a los justiciables (STJCE de 13 de enero de 2004 *Kühne y Heitz*, C-453/00, apartado 28).

Es solo después cuando pueden y aún deben tenerse en cuenta, en su caso, los límites impuestos por el principio de seguridad jurídica, de conformidad con el cual "no exige, en principio, que un órgano administrativo esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que ha adquirido firmeza al expirar los plazos razonables de recurso o por agotamiento de las vías de recurso (...). La observancia de dicho principio permite evitar que puedan ponerse indefinidamente en cuestión actos administrativos que surtan efectos jurídicos ..." Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 septiembre de 2006, asunto *i-21 Germany y Arcor*, apartado 51, y las que en ella se citan).

Lo que extensamente se ha aplicado por este Consejo de Estado y por la Administración activa para aplicar los límites de la firmeza y de la cosa juzgada, como queda dicho.

Por ello, la regulación del proyecto que limita *de forma automática* los efectos temporales a la prescripción, incluso en el caso de que el propio TJUE o el Tribunal Constitucional admitiesen los plenos efectos *ex tunc* de la sentencia, es errónea y debe suprimirse. La prescripción podrá tomarse en cuenta, caso por caso, como límite a la reconsideración interna –en el supuesto de vulneraciones del Derecho de la UE– para proceder a la devolución de ingresos indebidos.

Q



CONSEJO DE ESTADO

Además, la regla establecida es profundamente incoherente con otros preceptos del anteproyecto, que disponen justamente lo contrario: artículo 237.3 en sede de reclamaciones económico-administrativas (“Cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de acuerdo con lo previsto en los párrafos anteriores, se suspenderá el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial”) o, como pasa a analizarse, lo dispuesto en materia de ayudas de Estado por el artículo 262.4: “El plazo de prescripción se suspenderá durante el tiempo en que la decisión de recuperación sea objeto de un procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”.

Por lo anterior, y principalmente por el hecho de que podrían devenir prescritos –firmes e inatacables- determinados actos aun en contradicción con la eficacia que se determine por las sentencias del TC o del Tribunal de Justicia, se considera que debe suprimirse la comentada regla del artículo 219 bis.3 LGT según la redacción del anteproyecto.

I) La recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario

1.- En el Informe de este Consejo sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español, de 14 de febrero de 2008 (punto V.2.2.b)), se trataba la revisión por la Administración de actos firmes contrarios al Derecho europeo.

En relación con la infracción del Derecho comunitario por una previsión normativa interna en la que se hubieran amparado actos que adquiriesen firmeza antes de tal declaración, “en opinión del Consejo de Estado, no resulta[ba] oportuna la creación de un cauce específico para la revocación de tales actos”, haciéndose eco de muchas de las razones que se analizaron en el apartado anterior y llegando a la conclusión de que no era pertinente, “dado que, no habiendo sido exigida por el Tribunal de Justicia quebrantaría la regla general de sentido opuesto vigente en el derecho español” (se refería a los artículos 102.4 *in fine* LRJAP, 73 LJCA y 40.1 LOTC).

Q



CONSEJO DE ESTADO

En cambio, sí se sugería, en línea con lo que ya se dijo en la memoria del año 1999, el establecimiento de un nuevo mecanismo que posibilitara con carácter general la revocación de actos firmes cuando la misma viniese impuesta por una decisión o sentencia comunitaria. Y ello, como mecanismo de alcance general que permitiese remover los obstáculos internos en el procedimiento de ejecución de las declaraciones europeas de contradicción entre el acto que se tratase y el Derecho de la UE.

2.- En este caso, sin embargo, el anteproyecto ha ido más allá y también más allá de lo dispuesto con carácter general para el reintegro de subvenciones en los artículos 36 y siguientes de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS).

Se trata, como dice la memoria, de prever un procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado *en el ámbito tributario*, carencia que el presente texto viene a solventar. Para ello, se parte de que "la Administración tributaria actúa como brazo ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse al procedimiento interno procedente que, a su vez, debe respetar en todo caso los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión establecidos en la norma comunitaria". La norma comunitaria en la materia es el Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado.

3.- Se presenta un problema concreto en lo relativo a la remoción de la firmeza de los actos tributarios que concedieron la ayuda.

Ante todo, el artículo 262 LGT sigue correctamente la previsión del artículo 15.1 del Reglamento (CE) 659/1999, el cual dispone que "Prescribirá a los diez años el derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria que, en su caso, resulte de la ejecución de la decisión de recuperación". Por su parte, el artículo 15.3 del Reglamento establece: "Cualquier ayuda para la que haya expirado el plazo de prescripción se considerará como ayuda existente".



CONSEJO DE ESTADO

Y en lo que hace a la recuperación de la ayuda, además de otras reglas que no son del caso, el artículo 14.3 del Reglamento se limita a disponer que “Sin perjuicio de lo que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas pueda disponer, de conformidad con el artículo 185 del Tratado, la recuperación se efectuará *sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión*. Para ello y en caso de procedimiento ante los órganos jurisdiccionales nacionales, los Estados miembros de que se trate tomarán todas las medidas necesarias previstas en sus ordenamientos jurídicos nacionales, incluidas las medidas provisionales, sin perjuicio del Derecho comunitario”.

Pues bien, el artículo 263.1 LGT, según el anteproyecto (en materia de “efectos de la ejecución de la decisión de recuperación”), establece: “Cuando existiese una resolución o liquidación previa practicada por la Administración tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, *aunque sea firme*”.

La memoria ha dicho que esta posibilidad de “modificar [*i. e.* dejar sin efecto] actos administrativos firmes, incluso con fuerza de cosa juzgada” viene permitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. “La Comisión y el TJUE solo admiten la no recuperación –se dice- en caso de existencia de circunstancias excepcionales que hicieran absolutamente imposible que el Estado miembro ejecutara correctamente la decisión. La jurisprudencia muestra que los tribunales comunitarios han interpretado el concepto de «imposibilidad absoluta» de manera muy restrictiva, considerando que no existe tal imposibilidad en casos de meras dificultades jurídicas, políticas o prácticas”.

Sin embargo, la firmeza en el Derecho español no parece una mera dificultad jurídica, sino que ya se han visto las reglas que se oponen a su remoción, ya sea de lo decidido en acto o en sentencia firme (artículo 73 LJCA). Y



CONSEJO DE ESTADO

el propio Reglamento (CE) 659/1999 considera aquellas ayudas respecto de las que haya expirado el plazo de prescripción como existentes.

En definitiva, sin cuestionar la necesidad de recuperación en estos casos por las vías que permite el ordenamiento nacional, parece suficiente el plazo de prescripción establecido y, más allá, los supuestos de interrupción y de suspensión de los que este se rodea y que tienden a garantizar su cumplimiento (artículo 262, apartados 3 y 4). Para establecer la regla de la modificación de liquidaciones o resoluciones firmes, se entendería más conveniente la introducción de un supuesto específico de revisión o revocación de actos de estas características.

J) Otras observaciones

1.- Parece necesaria una completa revisión del texto para mejorar la redacción y corregir determinadas erratas. En la exposición de motivos, por citar solo algunas posibles mejoras, se habla de "inatención" de criterios (aun cuando está admitido, parece preferible "desatención" o al menos no repetir su uso de forma prácticamente consecutiva). En el apartado II, el párrafo que empieza: "Por otro lado, facilitar..." habría de decir: "se trata de facilitar" u otra frase semejante. No existe un "derecho del cuerpo social a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias": debería, más bien, hablarse del cumplimiento de deberes constitucionales en la lucha contra el fraude y de la observancia de deberes de ciudadanía. Todavía en el apartado II se usa la expresión: "mediante una complementaria", que es excesivamente coloquial: habría de decirse "declaración o liquidación complementaria", según corresponda. El apartado III debe comenzar diciendo "El estudio de *la* modificación del bloque normativo...". Con frecuencia se acentúa "aun" cuando no debería hacerse, esto es cuando funciona como conjunción adversativa (así en el primer párrafo del apartado IV) y un largo etcétera.

2.- Se ignora el sentido de la previsión del segundo párrafo del artículo 106.4 LGT (en su redacción por el apartado veintiuno del artículo único del



CONSEJO DE ESTADO

anteproyecto), cuando establece: "... La factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones". La regla ha sido objetada con razón a lo largo del expediente y parece excesivamente onerosa para el contribuyente, por lo que debería reconsiderarse.

3.- Merece una observación el proyectado artículo 211.2 LGT en relación con el también novedoso artículo 150.5 de la misma ley.

Dice el primero de ellos: *"Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concorra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de esta ley, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado"*.

Mientras que el citado artículo 150.5 establece:

"Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias."

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias".





CONSEJO DE ESTADO

Ya antes se criticó la excesiva posibilidad de ampliación de los plazos inspectores, y ahora debe hacerse también esta objeción a este supuesto concreto en el caso del procedimiento sancionador.

4.- Debe establecerse en el anteproyecto una disposición derogatoria, aunque sea genérica, de las normas que se opongan a lo dispuesto en él.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado es de dictamen:

Que, una vez tenidas en cuenta las observaciones que se formulan como esenciales en los apartados A, C.4.b), G y H.7.b) de la consideración número IV del cuerpo del presente dictamen y consideradas las restantes, puede V. E. someter al Consejo de Ministros, para su posterior elevación a las Cortes Generales como proyecto de Ley, el anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

V. E., no obstante, resolverá lo que estime más acertado.

Madrid, 9 de abril de 2015

LA SECRETARIA GENERAL,

EL PRESIDENTE,

EXCMO. SR. MINISTRO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.