

LA REFORMA PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA OPERADA POR LA LEY 34/2015

José Andrés Sánchez Pedroche

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Rector de la UDIMA*

EXTRACTO

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, ha introducido una serie de medidas tendencialmente dirigidas a reforzar las potestades de la Administración, así como a combatir determinados comportamientos elusivos. Algunos de los preceptos aprobados, especialmente los contenidos en el nuevo Título VI, son de dudosa constitucionalidad. La reforma no contribuirá a luchar contra el verdadero fraude fiscal, ni a reforzar la seguridad jurídica, por lo que tampoco mitigará la creciente litigiosidad tributaria.

Palabras claves: reforma, Ley General Tributaria, derechos y garantías de los contribuyentes, prescripción y delito contra la Hacienda Pública.

TAX GENERAL LAW AS PARTIALLY AMENDED BY LAW 34/2015

ABSTRACT

Law 34/2015, of September 21, which partially amends Law 58/2003, contains a number of measures the purpose of which is twofold: to increase Tax Authorities powers and to combat tax evasion. Some of the Articles passed, specially those in Title VI, are likely against the Constitution. The amendment will not be useful either to combat real tax fraud or to enhance legal certainty and, therefore, it will not reduce the increasing tax litigation either.

Keywords: reform, Tax General Law, taxpayers rights, prescription and tax fraud.

Sumario

- I. Introducción
- II. Tramitación parlamentaria
- III. Novedades introducidas en la LGT
 1. Nuevos supuestos de responsabilidad tributaria
 2. Novedades introducidas en el procedimiento de comprobación y liquidación; nuevos tipos sancionadores
 3. Nuevo Título VI. Previsiones en torno al presunto delito contra la Hacienda Pública
 - a) Rasgos generales más relevantes del nuevo Título VI de la LGT
 - b) Las novedosas previsiones legales
 - c) Crítica a la regulación adoptada
 - d) El error de partida. La confusión en la opción entre la prejudicialidad administrativa devolutiva o no devolutiva
 4. Novedades introducidas en el procedimiento económico-administrativo
 5. Unión Europea y fiscalidad
 6. Modificaciones operadas como consecuencia de los cambios introducidos en otros apartados del articulado de la ley
 7. Publicidad de listas de deudores a la Hacienda Pública
 8. Otras modificaciones operadas por la Ley 34/2015 tanto en la LGT como en otros cuerpos normativos
 9. Entrada en vigor y régimen transitorio

I. INTRODUCCIÓN

El 22 de septiembre pasado se publicó la reforma parcial de la Ley General Tributaria (LGT) que constituía el último eslabón de la cadena de cambios legislativos operados en el ámbito impositivo a lo largo de esta legislatura. Se trata, probablemente, de la modificación con menor eco social pero, sin duda, la de mayor enjundia jurídica, con dos nuevos Títulos, un número muy considerable de enmiendas por parte de los distintos grupos de la oposición y abundantes novedades, contenidas en setenta y una páginas del Boletín Oficial del Estado (BOE) que modifican desde la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) hasta la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA), pasando por la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim) o la Ley Orgánica de Represión del Contrabando. La razón de esa demora no resulta clara, pues las modificaciones ejecutadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el resto de figuras tributarias se acometieron en unidad de acto y se tramitaron y aprobaron conjuntamente. Quizás fue el gran número de objeciones –todas ellas serias– efectuadas por los distintos sectores de la sociedad civil y sobre todo por el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) y el Consejo de Estado, lo que determinó en buena medida ese retraso. Conviene no olvidar que la reforma ha necesitado, además, de la paralela promulgación de una ley orgánica para posibilitar la publicación de las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública¹. La valoración que de la Ley 34/2015 cabe hacer es, a mi juicio, global o esencialmente negativa, tal y como ya anticipé en un número anterior de esta misma revista y trataré de justificar a continuación, al hilo de las novedades introducidas, no obstante lo cual, contiene contadas previsiones que deben ser bien recibidas². Una vez más, se legisla desde la excepcionalidad para atajar algunos puntuales e inadecuados comportamientos (por supuesto, no generalizados) o remediar las dificultades experimentadas en el día a día por la Administración tributaria, cuando no para directamente garantizar su mayor comodidad, aunque todo ello se haga a costa de tergiversar la naturaleza más íntima de institutos de inveterada prosapia y perfectamente asentados y delimitados a lo largo del tiempo por la dogmática jurídica³. Se trata de una reforma fraguada en los despachos de la Dirección General de Tributos (DGT) sobre escombros desechados por anteriores reformas legislativas –poco importa ya el partido político de turno con responsabilidades de gobierno, pues parece que es únicamente la perseverante vo-

¹ Vid. MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *QF*, núm. 14, 2014, pág. 13.

² SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», *RCyT*, CEF, núm. 381, 2014, págs. 5 y ss.

³ El preámbulo de la ley justifica su razón de ser en mejoras técnicas, la creación de nuevos procedimientos y la adaptación a criterios jurisprudenciales. Desde luego lo último es poco creíble, pues más bien acontece lo contrario, aprovechándose la ley para superar determinada doctrina jurisprudencial que se había decantado por censurar determinadas prácticas administrativas.

luntad de los funcionarios en el tiempo la que acaba dando o quitando razones— con el supuesto fin de dotar de mayor eficacia a la labor desplegada por la Administración tributaria en su lucha contra el fraude fiscal, pero donde se revela indisimuladamente una obsesión recaudatoria, incapaz del más mínimo esfuerzo por enjuiciar su posible influencia negativa en el nivel de satisfacción de los principios constitucionales tributarios y la moral de la generalidad de los contribuyentes⁴.

Poco, por no decir nada, puede rastrearse en la ley en lo que a medidas tendentes a incrementar mayores niveles de cumplimiento espontáneo de los ciudadanos se refiere⁵, como la simplificación de las obligaciones fiscales⁶ o el reforzamiento de los mecanismos cooperativos para mitigar la creciente litigiosidad existente en nuestro sistema tributario patrio⁷. ¿Puede pensarse acaso que la ampliación general y automática de los plazos para la conclusión de las actuaciones inspectoras—con absoluta independencia de la concurrencia o no de razones de especial complejidad— que de-roga una sufrida y trabajada conquista lograda por la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los

⁴ En tal sentido, GARCÍA BERRO, F.: «Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces», *REDF*, núm. 163, 2014, pág. 13.

⁵ La ley recoge una tímida referencia al papel de la asesoría fiscal, recordando la necesidad de establecer nuevas líneas de colaboración para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, modificando el apartado 2 del artículo 92 (art. único, Dieciséis de la Ley 34/2015). Ni una palabra, por supuesto, sobre la necesidad de regular una profesión cada vez más relevante, resultando curioso que sin anclaje constitucional alguno, es decir, sin un precepto constitucional de referencia como puede serlo para el ámbito tributario el artículo 31 de la Norma Fundamental, se haya visto tan robustecido el deber de información sobre el estado financiero de las compañías mercantiles, frente al abandono en el que se encuentra la regulación de la asesoría fiscal. *Vid.* al respecto extensamente, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF/REAF/REGAF, Madrid, 2007, págs. 11 y ss.

⁶ El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ, de 30 de septiembre de 2014, da cumplida cuenta de ello, al afirmar en su página 2 lo que sigue: «Es de general aceptación que la simplificación, precisión y concisión normativa hacen mucho más sencillo, fácil y eficaz el manejo de la ley como herramienta al servicio de la sociedad. La multiplicidad de normas tributarias y su confusa y compleja redacción no solo generan inseguridad jurídica en los obligados tributarios afectando a la actividad económica, además, dificulta el trabajo de quienes tienen que velar por su correcta aplicación. La modificación de la LGT por el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (...) no parece que siga el camino de la claridad y simplificación. La simple lectura de su exposición de motivos pone sobre aviso. Tiene toda la apariencia de un texto precipitado. Como si se hubieran reunido, sin pulir, trabajos realizados, con mayor o menor acierto, desde hace tiempo sobre la materia».

⁷ Son cuatro las causas principales de conflictividad tributaria en España: a) Complejidad del sistema fiscal; b) Propensión al fraude o a la optimización fiscal por parte de los contribuyentes; c) Actitud inadecuada por parte de la AEAT; d) Mecánica incorrecta del sistema, basada esencialmente en las autoliquidaciones masivas. *Vid.* al respecto ESPEJO POYATO, I. y THURONYI, V.: «How can an excessive volumen of tax disputes be dealt with?», *Tax Law Note Series*, Diciembre 2013, FMI, *passim*; VV. AA.: *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado* (dir. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.), Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, marzo, 2014, *passim*; ESPEJO POYATO, I.: «Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario», *QF*, núm. 10, 2014, págs. 45 y ss. La enmienda núm. 124 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados recomendaba en tal sentido la inclusión en la disposición adicional primera del Proyecto de Ley de una obligación legal para que el Gobierno remitiese en el primer semestre de 2016 un informe en el que se propusieran medidas encaminadas a reforzar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales y de reducción de la litigiosidad.

luntad de los funcionarios en el tiempo la que acaba dando o quitando razones— con el supuesto fin de dotar de mayor eficacia a la labor desplegada por la Administración tributaria en su lucha contra el fraude fiscal, pero donde se revela indisimuladamente una obsesión recaudatoria, incapaz del más mínimo esfuerzo por enjuiciar su posible influencia negativa en el nivel de satisfacción de los principios constitucionales tributarios y la moral de la generalidad de los contribuyentes⁴.

Poco, por no decir nada, puede rastrearse en la ley en lo que a medidas tendentes a incrementar mayores niveles de cumplimiento espontáneo de los ciudadanos se refiere⁵, como la simplificación de las obligaciones fiscales⁶ o el reforzamiento de los mecanismos cooperativos para mitigar la creciente litigiosidad existente en nuestro sistema tributario patrio⁷. ¿Puede pensarse acaso que la ampliación general y automática de los plazos para la conclusión de las actuaciones inspectoras—con absoluta independencia de la concurrencia o no de razones de especial complejidad— que de-rogó una sufrida y trabajada conquista lograda por la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los

⁴ En tal sentido, GARCÍA BERRO, F.: «Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces», *REDF*, núm. 163, 2014, pág. 13.

⁵ La ley recoge una tímida referencia al papel de la asesoría fiscal, recordando la necesidad de establecer nuevas líneas de colaboración para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, modificando el apartado 2 del artículo 92 (art. único, Dieciséis de la Ley 34/2015). Ni una palabra, por supuesto, sobre la necesidad de regular una profesión cada vez más relevante, resultando curioso que sin anclaje constitucional alguno, es decir, sin un precepto constitucional de referencia como puede serlo para el ámbito tributario el artículo 31 de la Norma Fundamental, se haya visto tan robustecido el deber de información sobre el estado financiero de las compañías mercantiles, frente al abandono en el que se encuentra la regulación de la asesoría fiscal. *Vid.* al respecto extensamente, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, CEF/REAF/REGAF, Madrid, 2007, págs. 11 y ss.

⁶ El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ, de 30 de septiembre de 2014, da cumplida cuenta de ello, al afirmar en su página 2 lo que sigue: «Es de general aceptación que la simplificación, precisión y concisión normativa hacen mucho más sencillo, fácil y eficaz el manejo de la ley como herramienta al servicio de la sociedad. La multiplicidad de normas tributarias y su confusa y compleja redacción no solo generan inseguridad jurídica en los obligados tributarios afectando a la actividad económica, además, dificulta el trabajo de quienes tienen que velar por su correcta aplicación. La modificación de la LGT por el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (...) no parece que siga el camino de la claridad y simplificación. La simple lectura de su exposición de motivos pone sobre aviso. Tiene toda la apariencia de un texto precipitado. Como si se hubieran reunido, sin pulir, trabajos realizados, con mayor o menor acierto, desde hace tiempo sobre la materia».

⁷ Son cuatro las causas principales de conflictividad tributaria en España: a) Complejidad del sistema fiscal; b) Propensión al fraude o a la optimización fiscal por parte de los contribuyentes; c) Actitud inadecuada por parte de la AEAT; d) Mecánica incorrecta del sistema, basada esencialmente en las autoliquidaciones masivas. *Vid.* al respecto ESPEJO POYATO, I. y THURONYI, V.: «How can an excessive volumen of tax disputes be dealt with?», *Tax Law Note Series*, Diciembre 2013, FMI, *passim*; VV. AA.: *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado* (dir. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.), Colegio Oficial de Gestores Administrativos de Cataluña, marzo, 2014, *passim*; ESPEJO POYATO, I.: «Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario», *QF*, núm. 10, 2014, págs. 45 y ss. La enmienda núm. 124 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados recomendaba en tal sentido la inclusión en la disposición adicional primera del Proyecto de Ley de una obligación legal para que el Gobierno remitiese en el primer semestre de 2016 un informe en el que se propusieran medidas encaminadas a reforzar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales y de reducción de la litigiosidad.

Contribuyentes, responde, como señala la exposición de motivos de la Ley 34/2015, a un reforzamiento de la seguridad jurídica?⁸ Tampoco una sola alusión legal a la racionalización de un sistema volcado a un control tan masivo como epidérmico de los contribuyentes y que emplea buena parte de sus funcionarios en tareas de devolución provocadas por unas retenciones y pagos a cuenta excesivos, o sobre los sistemas internos de la Administración tributaria para detectar y potenciar la corrección de los inevitables errores que la aplicación de un sistema fiscal –y más uno tan complejo como el nuestro– comporta⁹. En tal sentido, deben considerarse un simple ejercicio de retórica las declaraciones contenidas en la exposición de motivos de la Ley 34/2015 cuando señala que «los objetivos esenciales» que persigue la nueva regulación son: «Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mayor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración». La Administración tributaria española cuenta en los *rankings* internacionales como una de las mejores del mundo en capacidad técnica e informática, pero ya la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha advertido del efecto perverso que ello puede comportar, cual es la pérdida de interés o motivación en la labor más complicada, que no es otra que la de hacer aflorar bases impositivas no declaradas¹⁰. Esta potencia

⁸ Apunta MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación...», *op. loc. ult. cit.*, el hartazgo que supone la gran cantidad de tópicos contenidos en el Preámbulo de la Ley, por otra parte siempre incumplidos, especialmente los relativos a la estabilidad normativa, el reforzamiento de la seguridad jurídica o el incentivo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

⁹ Como acertadamente señala ESPEJO POYATO, I.: «Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario», *op. cit.*, pág. 50, «cualquier sistema que pretenda ser mínimamente razonable ha de partir de la aceptación de la posibilidad de que los seres humanos, incluidos los funcionarios de Hacienda, pueden cometer errores. Una buena Administración tributaria no es la que pretende ser perfecta y no cometer errores, sino la que dispone de buenos sistemas de corrección de los mismos. La Administración que carece de sistemas adecuados de corrección de errores, pues parte de la asunción de su perfección, es una maldición para todos. No solo para el ciudadano. También para los funcionarios decentes que consiguen sobrevivir en la misma». Y es que, como bien apunta esta autora, defender el interés público no comporta, *ex definitione*, llevar siempre la razón.

¹⁰ Como señalan VV. AA. *Propuestas para disminuir la litigiosidad...*, *op. loc. ult. cit.*, es cierto también que la AEAT española es de las organizaciones más rentables del mundo, al ser intensiva en tecnología y contar con una plantilla más reducida que la de países de nuestro entorno: un funcionario por cada 1.928 ciudadanos, mientras que el promedio en la Unión Europea es de 896 habitantes por funcionario. Asimismo la AEAT gastó en su funcionamiento en 2009 solo un 0,134% del producto interior bruto (PIB). No obstante, EE. UU. y Suiza mejoran con mucho ese dato con 0,083 y 0,030% respectivamente (la media comunitaria se situaba en el 0,3%). Ahora bien, no puede olvidarse que casi toda la labor en la liquidación de los tributos recae en el contribuyente y no puede soslayarse otro dato muy significativo, como remarca la OCDE: el ratio verdaderamente relevante para medir la eficacia de una Administración tributaria toma como referencia la llamada «brecha fiscal», es decir, la diferencia entre la recaudación potencial máxima y el importe total de recaudación lograda. De tal manera que cuanto más se aproxime ese importe de recaudación lograda al potencial máximo recaudable, más cerca se estará de niveles satisfactorios en el cumplimiento de objetivos. Y aquí claramente España no mantendría posiciones de privilegio en un hipotético *ranking* de eficacia respecto de otras Administraciones tributarias de nuestro entorno. *Vid.* al respecto CIAT: «Una administración tributaria para el nuevo milenio. Escenarios y Estrategia», Boletín AFIP núm. 39, *passim*; SEVILLA SEGURA, J. V.: «La recaudación potencial como meta de la Administración Tributaria», XL Asamblea General del CIAT: *La recaudación potencial como meta de la Administración Tributaria*. IEF, 2006, *passim*. ONRUBIA, J.: «Reflexiones sobre la eficacia de la Administración tributaria y la complejidad de los sistemas fiscales», *Papeles de Economía Española*, núm. 125/126, 2010, pág. 349 y ss.

informática y esas metodologías de trabajo pueden favorecer, paradójicamente, a aquellos sujetos que se encuentran al margen del sistema, complicando la vida a los contribuyentes cumplidores, que se ven sometidos a programas de investigación sustentados en reinterpretaciones de las normas y en recalificaciones de programas de control que buscan un patrón de tributación más gravoso, pero más rentable en términos de recaudación para el contribuyente ya plenamente controlado. A esto podría añadirse la cuestión relativa a los incentivos retributivos de los funcionarios –que se basan en la deuda liquidada, que no cobrada– lo que puede alimentar su falta de responsabilidad, pues ni conocen el resultado de las regularizaciones que promueven, ni se encuentran motivados por alcanzar el objetivo final, que no es otro que el de erogar recursos o procurar ingresos. Como señala la OCDE, este tipo de mecanismos «pueden suponer incentivos para comportamientos inapropiados, si no están bien diseñados, o al menos dejará que los contribuyentes perciban que las discrepancias no se van a resolver imparcialmente»¹¹.

Pese a todo lo que pueda señalarse sobre el nivel de economía sumergida en nuestro país, que encuentra reflejo en el incesante y paulatino endurecimiento de la legislación –cristalizado también en la norma que acaba de aprobarse–, conviene advertir de que la mayoría de los contribuyentes son fieles cumplidores de las normas fiscales, lo que no deja de representar un gran mérito, dada su descomunal complejidad, la inseguridad interpretativa que generan, la multiplicidad de procedimientos y de obligaciones de todo tipo existentes, por no hablar del escaso ejemplo de quienes ostentan responsabilidades públicas. La recaudación impositiva obedece, en más de un 95%, al espontáneo proceder de los ciudadanos que satisfacen sus obligaciones en periodo voluntario. Concretamente, en el periodo 1995 a 2009, el 97,5% de la recaudación provenía de actos de autoliquidación practicados tempestivamente por los contribuyentes, mientras que tan solo el 2,5% restante de los ingresos brutos traía causa de la gestión coercitiva aplicada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)¹². Con semejantes datos, no parece que otorgarle más y más poderes a la AEAT sea precisamente el único remedio al problema representado por

¹¹ En tal sentido, BARRILAO GONZÁLEZ, P. E.: «¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: los derechos pendientes de cobro», *QF*, núm. 10, 2015, pág. 121, apunta un dato interesante: en el año 2012 el importe de los derechos liquidados y no cobrados «ascendía a 40.394 millones de euros. Comparando esta cantidad, con el total de ingresos obtenidos por la AEAT en ese mismo año, que fue de 8.245 millones de euros, se observa cómo el saldo pendiente representa casi cinco veces más de lo que gestiona esta organización por la actuación de sus propios órganos». El autor pone de manifiesto en su estudio, además, que el comportamiento en el tiempo de la deuda no cobrada se ha incrementado desde esa fecha respecto a 1994 en un 242% (IRPF, IS, IRNR y otros impuestos directos), un 313% (IVA II. EE., Tráfico exterior y otros impuestos indirectos) y hasta un 1.047% (tasas del juego, recargos, intereses de demora, sanciones, tasas del Estado y resto de tasas). Esa existencia de deuda liquidada y no cobrada supone un derroche de recursos que demuestra la ineficacia en la que incurre la AEAT.

¹² Así lo señalan BARRILAO GONZÁLEZ, P. E. y VILLAR RUBIO, E.: «La Agencia Tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión», *REDF*, núm. 164, 2014, pág. 121. *Vid.*, al respecto, GONZÁLEZ, X. M. y MILES, D.: «Eficiencia en la Inspección de Hacienda», *Revista de Economía Aplicada*, núm. 24, 2000, págs. 203 y ss.; RUIBAL PEREIRA, L.: «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», Doc. n.º 27/08, 2008, IEF, *passim.*; LASHERAS, M. A. y HERRERA, C.: «Administración tributaria y sistema fiscal. Un análisis comparado», Doc. núm. 14/1991, IEF, *passim.*

la evasión fiscal, y ni siquiera que se trate de la solución más adecuada¹³. Es más, habría de analizarse la influencia negativa que todo ello representa para una adhesión libre al sistema que, a la vista de los elocuentes datos antes señalados, se antoja como absolutamente imprescindible. En particular, la inseguridad jurídica y su natural correlato, que no es otro que la creciente litigiosidad tributaria, tan perjudicial para las expectativas inversoras internacionales en nuestro país¹⁴.

Por otra parte, tan solo existe alguna tímida medida recogida en la ley dirigida a luchar contra los supuestos más graves de fraude que, si bien es cierto, exige un esfuerzo internacional mucho mayor, contrasta llamativamente con el nivel de exigencia y control que se aplica a la generalidad de los contribuyentes de a pie¹⁵. Centros financieros *offshore*, secreto bancario, compañías de negocios internacionales (IBC), *holdings*, sociedades fiduciarias, trusts, accionistas y administradores nominales, *shell companies* con cuentas corresponsales asociadas, paraísos fiscales, tarjetas prepago y un largo etcétera, configuran el negro semblante del fraude fiscal. El diagnóstico de la situación requiere, además, considerar la forma en la que las democracias occidentales encaran el fenómeno, transidas en muchas ocasiones de una doble o incluso triple moral, por cuanto que se dice luchar contra esta lacra, a la vez que se niega toda posibilidad de dinamitar las bases mismas que la hacen posible. Es mucho el dinero que está en juego y ello explica en tantas ocasiones la falta de voluntad de los países o la ineficacia de los tratados de cooperación judicial entre los distintos Estados. Cálculos prudentes señalaban, ya para el año 2004, que de los 14,4 billones de dólares en depósitos bancarios existentes en todo el mundo (cifra que no incluía, por supuesto, los restantes activos financieros o las propiedades inmobiliarias, oro, vehículos, yates, etc.) casi tres se localizaban en centros financieros *offshore*, es decir, en paraísos fiscales, cifra por sí sola suficiente para financiar la reducción de la pobreza mundial a la mitad. Por otra parte, el crecimiento exponencial de filiales de grandes y famosas corporaciones multinacionales radicadas en estos paraísos, tal y como han demostrado McINTYRE y NGUYEN, determina un ahorro impositivo de más que dudosa legalidad en las soberanías fiscales donde operan las compañías por los

¹³ Es en el IS donde esa gestión directa, coercitiva pero ineficiente de la AEAT trasparece más claramente. En el caso del IRPF existe una tendencia decreciente, motivada por el incremento en la automatización en el seno de este tributo, al contrario de lo que acontece en el IVA. En tal sentido, BARRILAO, P. E. y VILLAR RUBIO, E.: «La Agencia Tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión», *op. cit.*, pág. 124. *Vid.*, al respecto, JIMÉNEZ, A. y MARTÍNEZ PARDO, R.: «La economía sumergida en España», Doc. n.º 4, 2013, Fundación de Estudios Financieros, *passim*; JIMÉNEZ, J. D. y BARRILAO, P. E.: «Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria», *Papeles de Economía Española*, n.º 87, 2001, págs. 221 y ss.

¹⁴ No hay estudios sobre este particular pero, sin duda, esta cuestión pesa extraordinariamente en los potenciales inversores foráneos.

¹⁵ Nos referimos a la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, introducida como enmienda en el Congreso de los Diputados y plasmada en la disposición adicional vigésima segunda en la que además se tipifican dos nuevas infracciones en relación con el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o control de las cuentas financieras.

ingresos derivados de las operaciones realizadas con el resto del mundo desde dichos paraísos fiscales¹⁶. Y lo mismo ocurre con los grandes grupos empresariales que recurren frecuentemente a la utilización de entidades o instrumentos para fines específicos (*Special Purpose Entities* o *Special Purpose Vehicle*), con el propósito último de trasladar los pasivos y las operaciones de riesgo a estas mercantiles instrumentales ubicadas en territorios *offshore*. Es más, en ocasiones y sin necesidad siquiera del secreto bancario, la evasión fiscal –y en su caso el blanqueo de capitales subsiguiente– puede materializarse a través de otros mecanismos alternativos tales como el secreto societario (anonimato sobre la propiedad de las acciones, acciones al portador y administradores nominales por cuenta de terceros); transferencias fraccionadas; compraventa de premios de lotería, inmuebles u obras de arte; transferencias electrónicas; cartas de crédito *stand-by*; operaciones en mercados de valores; sociedades pantalla; fundaciones o entidades sin ánimo de lucro; falsos procesos judiciales¹⁷; cuentas corresponsales *shell bank* a través de las cuales se accede al sistema internacional de transferencia de fondos, proporcionando el mecanismo electrónico para que estos puedan desplazarse de una jurisdicción a otra, en ocasiones incluso a través de cuentas anidadas; casinos virtuales en internet con servidores localizados en países distintos a aquel que concede la licencia para la página web; sistemas informales de envío de dinero (fundamentalmente, *hawala*, *hundi*, *feich'ien*, *phoe kuan* o mercado negro del cambio del peso); adquisición de matrices y filiales con transferencias recíprocas; fraudes carrusel; por no hablar de las comisiones rogatorias «eviternas», generalmente cursadas por vía diplomática que consiguen la dilación de la respuesta durante varios años, y con prohibiciones expresas de utilización de esa información en casos distintos del estrictamente requerido. Es más, ese universo representado por internet ofrece soluciones completas o *packs offshore* donde la titularidad de los bienes o el dinero se transfiere a una IBC domiciliada en un paraíso fiscal en la que las acciones que materializan esos fondos de origen irregular resultan ser propiedad de una fundación de interés privado, siendo un *trust offshore* domiciliado en un paraíso fiscal (Belice, las Islas Vírgenes Británicas o Gibraltar) el beneficiario exclusivo de la fundación, con opacidad absoluta del verdadero propietario de los fondos, quien, si desea disponer de los mismos de una sola vez, podrá simular un préstamo de la IBC, mientras que si prefiere otras metodologías de rescate más discretas, podrá recurrir a una tarjeta de crédito corporativa que le permitirá sacar dinero de cajeros automáticos y pagar cualquier compra sin dejar rastro alguno¹⁸. No quiero extenderme más.

¹⁶ MCINTYRE, R. S. y NGUYEN, T. D.: *Corporate Income Taxes in the Bush Years*, Citizens for Tax Justice, 2004, *passim*. Vid., también al respecto, Citizen Works «25 Fortune 500 Corporations with the Most Offshore Tax-Haven Subsidiaries», <http://www.citizenworks.org>; CRAY, C. y DRUTMAN, L.: «Sacrifice is for suckers. How Corporations are using offshore tax havens to avoid paying taxes», Citizen Works, *passim*.

¹⁷ Donde el defraudador dispone de varias empresas, alguna de ellas en el territorio donde se encuentran los fondos a blanquear, que es generalmente un paraíso fiscal, y otras en el país a donde deben llegar los fondos, bastando a tal efecto la interposición de una demanda de cantidad que, dada la proverbial lentitud de la justicia, suele traducirse en un acuerdo de mediación amistoso o arbitral para revestir de una apariencia de legalidad a esos fondos sustraídos al fisco y que posteriormente se desea lavar.

¹⁸ La enmienda núm. 79 del Grupo Izquierda Plural incidía a este respecto, solicitando que en la nueva ley se garantizase información sobre actividades en países o territorios calificados como paraísos fiscales y la revelación, por parte de las entidades financieras emisoras de tarjetas de todas aquellas personas que utilizan habitualmente a nombre de

Entre estas realidades tan paradójicas (unos contribuyentes que, mejor o peor, vienen cumpliendo con sus obligaciones fiscales, afrontan el pago de sus impuestos y cada vez se ven más constreñidos por la normativa tributaria, frente a otros que no lo hacen, pero son absolutamente inmunes o refractarios a las continuas y sucesivas reformas) discurre el camino por el que la nueva LGT pretende mejorar la aplicación del sistema tributario, pero pasando de puntillas o incluso orillando los supuestos donde se ampara el verdadero fraude fiscal y cargando las tintas únicamente en el reforzamiento de las potestades administrativas, aunque todo ello vaya en detrimento del necesario equilibrio del sistema fiscal, de los principios tributarios o menoscabe los derechos de la generalidad de los contribuyentes¹⁹.

II. TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA

Desde que se hiciera público el contenido de las modificaciones que para la LGT contemplaba el Gobierno, se manejaron hasta tres versiones del anteproyecto. Una remitida para información pública, otra para informe de la Secretaría General Técnica y otra, la definitiva, que se envió al Consejo de Estado y al CGPJ, toda vez que al CES (el otro alto órgano consultivo del Estado) no se remitió, aunque debió hacerse, ex artículo 1.1 a) de la Ley 21/1991, de 17 de junio, al tratarse de una ley «de especial trascendencia». A este respecto, el propio Consejo de Estado recuerda que aun cuando se concedió un trámite de información pública en el que tuvieron oportunidad de intervenir las personas y entidades afectadas por los intereses regulados en la norma, «hubiera debido promoverse un mayor debate público sobre una norma de esta relevancia»²⁰. La tramitación

sociedades, fundaciones o entidades cuyos pagos se cargan contra cuentas bancarias situadas en el extranjero. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS")»: ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *QF*, núms. 1 y 2, 2014, págs. 87 y ss.

¹⁹ Advertía ya a este respecto el propio Consejo de Estado, en su dictamen al Proyecto de Ley, sobre la existencia de 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 como que «la técnica normativa resulta mejorable en muchos aspectos en una reforma de importancia como la presente» (Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015, págs. 31 y 32). El PSOE presentó enmienda a la totalidad y la devolución del proyecto de ley, puesto que no se recogía la identidad de los beneficiarios de la «amnistía fiscal» y que las observaciones del CGPJ y del Consejo de Estado respecto a tres temas tan importantes como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la prescripción y los plazos de las actuaciones inspectoras obligaba a rechazar la ley en tramitación, «al tratarse de una reforma parcial, limitada y defectuosa de la LGT que no aborda tampoco, las modificaciones legales necesarias para luchar con eficacia, y con todos los medios humanos y materiales, contra el fraude y la evasión fiscal de los contribuyentes de mayor capacidad económica».

²⁰ Dictamen del Consejo de Estado, cit., pág. 21, donde además llega a reprocharse al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas lo siguiente: «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, 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 Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia».

parlamentaria fue breve y los distintos grupos de la oposición no consiguieron introducir enmienda alguna, pues las únicas que prosperaron fueron las propuestas a iniciativa del partido político sostén del Gobierno. El proyecto de ley tuvo entrada en el Congreso el 30 de abril de 2015²¹, revistiendo carácter ordinario, y se remitió el 9 de julio al criterio de la Ponencia encargada de informarlo por su posible carácter orgánico relativo a la modificación de la disposición final segunda de la Ley 13/2005 de Represión del Contrabando que incorporaba el propio Proyecto²². Con anterioridad, concretamente el 7 de julio de 2015, en sesión extraordinaria del Pleno y la Diputación Permanente, se celebró el debate de totalidad del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y del Proyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal²³. En dicha sesión se rechazó la avocación por el Pleno de ambos proyectos legislativos. La Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso de los Diputados, de conformidad con lo previsto en el artículo 75.2 de la Constitución Española (CE), aprobó en su sesión de 14 de julio de 2015, el Proyecto de Ley de Modificación parcial de la LGT y el 14 de julio, en la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso, se debatieron las 142 enmiendas a su articulado²⁴, aprobándose únicamente las presentadas por el Grupo Parlamentario Popular²⁵. El 21 de julio se publicó en el Boletín de las Cortes el Informe de la Ponencia del Proyecto de Ley en el que por mayoría se acordó incorporar la enmienda 140 del Grupo Parlamentario Popular, de supresión del apartado seis de la disposición final segunda del Proyecto de Ley, además de alguna corrección técnica. Los representantes en la ponencia del Grupo Parlamentario Popular aportaron una modificación relativa a la disposición final sexta del proyecto legislativo que, también por mayoría, se incorporó al Informe de la Ponencia y a su Anexo. En el Senado de las 132 enmiendas presentadas²⁶, únicamente se aprobaron las dos defendidas por el Grupo Parlamentario Popular; la primera, relativa a la modificación de los apartados 1, 4 y 5 del artículo 199 de la LGT y la segunda, atinente a las disposiciones generales de reintegro de cantidades percibidas en concepto de ayuda de Estado relativas al ámbito tributario. Tanto en el Congreso como en el Senado, las pocas enmiendas aprobadas no respondieron a transaccionales con alguno de los grupos de la oposición, sino a propuestas del Grupo Parlamentario Popular y a meros reto-

²¹ Vid. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, X Legislatura, núm. 146-1, de 30 de abril de 2015, págs. 1 y ss.

²² Boletín Oficial de las Cortes Generales, *supra cit.*, de 14 de julio de 2015, pág. 1.

²³ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente núm. 295, págs. 5 y ss.

²⁴ Todas ellas de interés y a las que aludiremos, en su caso, cuando abordemos las novedades consagradas por la reforma legislativa. Su desglose fue el siguiente: UPyD 45, PSOE 17, Izquierda Plural 22, Convergencia i Unió 48 y PP 10.

²⁵ Relativas a las obligaciones de información y diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua (primera y segunda, enmiendas 138 y 139), la tercera de supresión del apartado Seis de la disposición final segunda, la cuarta de modificación del artículo 95. 1 de la LGT con el fin de añadir un nuevo párrafo m) y por fin la adición de una disposición final nueva ajena a la LGT de creación de una tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil en el interior de las Centrales nucleares u otras instalaciones nucleares.

²⁶ Desglosadas de la siguiente manera: PSOE 16, CIU 49, PP 2, GP Mixto 27, GP Entesa 38.

ques técnicos. En paralelo a la propia reforma parcial de la LGT se tramitó por el procedimiento de urgencia el Proyecto de Ley Orgánica por el que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal (imprescindible para aplicar el nuevo contenido que quería darse a los arts. 95 y 95 bis LGT) y que alumbró finalmente la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre²⁷.

En el Senado se presentaron además cuatro vetos generales al Proyecto de Ley. Los dos primeros a instancia del Grupo Entesa²⁸. El veto tercero, por el Grupo Catalán de Convergència i Unió, y el cuarto por el Grupo Socialista²⁹. Todos esos vetos y las demás enmiendas de las distintas fuerzas políticas de la oposición fueron rechazados el 3 de septiembre por el Pleno del Senado³⁰. En el Boletín

²⁷ BOE de 11 de septiembre de 2015.

²⁸ Quienes, por ejemplo, preferían la publicación de la lista Falciani, de contribuyentes con grandes fortunas en el exterior, a la regulación propuesta por la Cámara para el listado de deudores morosos.

²⁹ Este último aducía fundamentalmente que el pago de la deuda no debía excluir de la lista de deudores a la Hacienda Pública a todos aquellos condenados o responsables civiles, criticando la consonancia de la medida con la amnistía fiscal aprobada por el Gobierno durante la legislatura, perdiéndose además la oportunidad de regular otros comportamientos defraudatorios con trascendencia pública, como los delitos de defraudación a la Seguridad Social o la indebida obtención de subvenciones o ayudas públicas. El veto del Grupo Socialista descansaba en los siguientes siete puntos: 1) La regulación no cumplía los objetivos que decían perseguir, ni respondían a las demandas sociales de mayor transparencia (especialmente en lo atinente a la publicidad de los defraudadores); 2) Aspectos importantes del Proyecto de Ley como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o la prescripción adolecían de importantes deficiencias; 3) En lo referente a la ampliación de los plazos de las actuaciones inspectoras (entendida, no obstante, como necesaria) no podía admitirse la desnaturalización de la prescripción; 4) El Proyecto consagraba en materia de delito fiscal la garantía de la impunidad que se instauró con la reforma del Código Penal para quien regularizase su situación tributaria; 5) Al introducirse regulaciones de cuestionada viabilidad constitucional, otorgando a la Administración potestades de límites imprecisos, se incidía negativamente en el principio de seguridad jurídica y especialmente en el de igualdad de todos los contribuyentes ante la ley; 6) La reforma orillaba los nuevos problemas derivados de la globalización y la pertenencia de nuestro país a la Unión Europea: reforzar el papel de la AEAT, plantearse la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, los paraísos fiscales y las jurisdicciones no cooperativas por razones éticas y sociales, pero también económicas; 7) No se reducirían los niveles de litigiosidad, pues los contribuyentes con mayor capacidad económica tenderían a agotar todos los recursos existentes para regularizar su situación tributaria.

³⁰ En su intervención en el Senado, ese mismo día, el ministro de Hacienda (pág. 16.544 del Diario de Sesiones del Senado núm. 169) y como justificación de la reforma de la LGT señaló lo siguiente: «El fraude a la Hacienda Pública no se puede tolerar porque es el mayor enemigo de la equidad y de la justicia fiscal. Por eso estamos impulsando con leyes –como la que hoy traigo a esta Cámara– una administración tributaria más eficaz y moderna, y una mejora sustancial tanto en los resultados de recaudación como en la concienciación fiscal del conjunto de la sociedad (...). Señorías, los resultados de la lucha contra el fraude son sobresalientes y son realmente el ejercicio de una voluntad política». Asimismo, también apuntó las medidas que a su juicio incidían en otros ámbitos como la seguridad y la reducción de la conflictividad (pág. 16.546): «Además, para combatir la economía sumergida se mejora el método de estimación indirecta de las bases imponibles en los casos en los que la administración no dispone de los datos necesarios para su cálculo. Esto mejorará la seguridad jurídica al especificar legalmente el origen de los datos a utilizar y su aplicabilidad, tanto en la determinación de sus ingresos –ventas– como en la de sus gastos –compras– y dota a la administración tributaria de un mejor instrumento contra la economía informal (...). Finalmente, la reforma introduce modificaciones para reducir la conflictividad e incrementar la seguridad jurídica. En el primero de los casos, también se amplía la facultad de los órganos de la administración tributaria para dictar decisiones interpretativas o aclaratorias de carácter

Oficial de las Cortes Generales de 9 de septiembre se publicó el texto del proyecto legislativo aprobado por el Senado con tres enmiendas mediante mensaje motivado, relativas al preámbulo, al artículo 199 y al 260 de la LGT³¹. El 16 de septiembre se aprobó por el Pleno del Congreso de los Diputados las enmiendas introducidas en el Senado, promulgándose la Ley el 21 del mismo mes (BOE del 22).

III. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA LGT

A los efectos de sistematizar con cierto orden lógico la gran cantidad de novedades que introduce la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, vamos a agruparlas en nueve bloques: 1) Nuevos supuestos de responsabilidad tributaria; 2) Procedimiento de comprobación y liquidación; nuevos tipos sancionadores; 3) Nuevo Título VI; previsiones en torno al delito contra la Hacienda Pública; 4) Procedimiento económico-administrativo; 5) Unión Europea y fiscalidad; 6) Modificaciones operadas como consecuencia de los cambios introducidos en otros apartados del articulado de la ley; 7) Publicidad de listas de deudores a la Hacienda Pública; 8) Otras modificaciones operadas por la Ley 34/2015, tanto en la LGT como en otros cuerpos normativos; 9) Entrada en vigor y régimen transitorio.

1. NUEVOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

- a) **Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria** en el artículo 43.1 e) de la LGT que afecta a los representantes aduaneros (no solo los agentes y comisionistas de aduanas) cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes, considerando que desde la promulgación del Real Decreto 335/2010, de 19 de

vinculante que eviten así el conflicto de interpretaciones. También se abren nuevas líneas de colaboración entre contribuyentes y administración para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias y se sientan los fundamentos legales del proyecto de suministro inmediato de formación para la gestión del IVA en tiempo real, que empezará a funcionar el uno de enero de 2017, después de las pruebas piloto que se desarrollarán en 2016. Respecto a las medidas para incrementar la seguridad jurídica se establecen nuevos plazos, más amplios, para el procedimiento de inspección y se mejoran las reglas para su cómputo, de manera que el contribuyente conozca claramente cuál es la fecha límite del procedimiento. Estos cambios suponen una importante simplificación de la normativa vigente, con reglas más claras y garantistas que contribuirán a una mayor eficacia administrativa y a una reducción significativa de la conflictividad tributaria en este ámbito. Por otra parte se aprueban medidas para agilizar la actuación de los Tribunales económico-administrativos y reducir la litigiosidad, mejorando la regulación de los procedimientos y promoviendo la utilización de los medios electrónicos en todas sus fases. Entre otras novedades, se potencia el sistema de unificación de doctrina intratribunales y en el procedimiento abreviado se acortan algunos plazos de resolución».

³¹ Senado núm. 593, pág. 67. Por mor de la primera se corrigió un error material contenido en el apartado II del párrafo 7; la segunda daba nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 199 para ponerlos en consonancia con la extensión de la presentación electrónica obligatoria de documentos con trascendencia tributaria, otorgando de paso nueva redacción a los apartados 4 y 5 de ese mismo artículo en coherencia con la reducción de la sanción establecida en los apartados 2 y 7. Por fin, con la última se introdujo un nuevo apartado 3 en el artículo 260 para posibilitar la recuperación de ayudas de Estado que no tuviesen su origen en una decisión de la Comisión Europea, como ocurre con las ayudas regionales.

marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana, aquellos pueden actuar como representantes directos ante la aduana. Tal responsabilidad, sin embargo, no es de alcance general porque no afecta a la deuda aduanera o derechos de aduana que siguen la normativa del Código Aduanero Comunitario, aunque sí al IVA y a los Impuestos Especiales.

- b) Asimismo, en el nuevo Título VI que la Ley 34/2015 incorpora a la LGT, **se contempla un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria** de la deuda tributaria para quienes hubiesen sido causantes o colaborado activamente a la realización de los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria y se encontrasen imputados en el proceso penal o hubieren sido condenados como consecuencia de dicho proceso (art. 258 LGT). Es suficiente la imputación para que esa responsabilidad solidaria de la deuda tributaria pueda ser declarada, cuyo plazo de tramitación procedimental se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela hasta la imputación formal de los encausados. Se limitan además las posibilidades de defensa del responsable, pues este únicamente podrá impugnar el alcance global de dicha responsabilidad. Al ser posible que la mera imputación –junto con una liquidación administrativa que ya no se suspende (como veremos más adelante)– acarree el cobro de la deuda con anterioridad, en su caso, a la celebración del juicio oral, o si a resultas de este se dictara la absolución (es posible que incluso antes, en fase instructora, pudiera decretarse el sobreseimiento libre o provisional), se prevé la anulación de la declaración de responsabilidad con devolución de las cantidades ingresadas y el reembolso del coste de las garantías. Asimismo, se prevé que la interrupción del plazo de prescripción para un obligado tributario extienda sus efectos a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

La previsión, en realidad, no introduce, a mi juicio, una verdadera novedad, pues esta hubiera consistido en considerar al tercero, colaborador o causante (bien pudiera ser el propio asesor fiscal), como autor o coautor del ilícito y no como mero responsable. La LGT/2003 en nada modificó en este punto a la LGT/1963 y siguió sin acoger la posibilidad de regular la coautoría y las demás formas de participación, decantándose por configurar la participación infractora en una suerte de responsabilidad solidaria del pago de la cuota tributaria y, en su caso, de la sanción impuesta. Efectivamente, el artículo 42.1 a) con relación al 182 de la LGT, perpetúan la incoherencia que supone transformar una responsabilidad por la participación en la comisión de un ilícito, en una simple responsabilidad tributaria, que no es otra cosa que una garantía personal para asegurar la satisfacción del crédito tributario, confundiendo, a la postre, dos instituciones, como el tributo, por un lado, y la sanción, por otro, que ninguna similitud tienen entre sí, más allá de la naturaleza pecuniaria en que ambas obligaciones se manifiestan³². Como con toda agudeza

³² Vid. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 50.

ha resaltado SIMÓN ACOSTA, se trata de un grave error, producto probablemente de unas «cenizas que no se apagan de la vieja concepción de la sanción como un crédito cuyo cobro debe ser garantizado»³³. Error al que, no obstante, ha colaborado activamente el propio Tribunal Supremo (TS) cuando, al hablar de responsabilidad solidaria, señala que «la justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales de determinadas personas...»³⁴. Lo lógico, por lo tanto, es que si el tercero participó en la comisión de una infracción o en un hecho delictivo, se le impusiera la sanción correspondiente junto a la del propio contribuyente, y sin que ninguna de ellas tuviera virtualidad liberadora para el otro, pues resultaría contrario al principio de personalidad de la pena que el tercero responsable tuviera que pagar por la sanción impuesta al obligado tributario y que este, a su vez, se liberara de su propia responsabilidad aprovechando el pago del responsable. Sin embargo, dicha lógica no es seguida por la LGT que se contenta con el cobro de la sanción y, en su caso, de la cuota, aunque para ello tenga que menoscabar los propios principios rectores de la potestad sancionadora y el fundamento último de la sanción como instituto jurídico, sobre todo si no olvidamos que los «responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil»³⁵. Consideramos, pues,

³³ SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en VV. AA., *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, pág. 716, quien apostilla, «en efecto, la sanción solo formalmente puede ser calificada como crédito. Su estructura formal o externa es similar al crédito: una parte, la Administración, tiene derecho a exigir a otra, el infractor, una cantidad de dinero. Pero su fundamento y razón de ser y, por tanto, la misma esencia de su ser son radicalmente diferentes. El crédito tributario es un derecho subjetivo, esto es, un interés jurídicamente protegido. El interés protegido es un interés patrimonial, un interés a obtener una cantidad de dinero detrayéndolo del patrimonio del sujeto obligado. Se trata además de un crédito que merece una tutela especial, pues a través del mismo no solo se enriquece la Administración, sino que se hace efectivo el deber de solidaridad que se concreta en los principios de reparto de las cargas públicas. En cambio la sanción es una medida represiva, un castigo, un sufrimiento que se provoca a una persona como compensación o retribución de la comisión de un ilícito y que tiene asimismo la finalidad de evitar que se repita la conducta antijurídica. No se protege ni se tutela en este caso un interés patrimonial de la Administración. La sanción no es un derecho subjetivo, un interés patrimonial de la Administración que merece la tutela del Derecho. La sanción es simplemente un mal causado al infractor, similar al que se le impone cuando se le priva de libertad».

³⁴ SSTs de 9 de septiembre de 1993 y 24 de septiembre de 1999.

³⁵ Artículo 41.6 de la LGT. El Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, Madrid, 2001, pág. 78, recomendó incluso el establecimiento de multas coercitivas con el fin de obligar al contribuyente a hacer efectiva su obligación de reembolso al responsable. *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en *Sujetos pasivos y responsables*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1997, pág. 709; BAEZA ALBENDEA, A.; CARO CEBRIÁN, M. J. y CARO CEBRIÁN, A.: «Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (I)», *Carta Tributaria*, n.º 81, 1988, pág. 11 y MARTÍN DÉGANO, I.: «La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta Tributaria*, monografías núm. 1/2001, pág. 24.

que el artículo 258 de la LGT no introduce una novedad de calado porque si de results del proceso penal se declarara la responsabilidad penal, será en dicha sede donde se dilucidarán las responsabilidades de terceros, mientras que si dicha responsabilidad no concurriese, y la liquidación se sustanciara en vía administrativa, ya existen preceptos que amparan esa responsabilidad. La verdadera novedad hubiera consistido en el reconocimiento de la coautoría en la comisión del ilícito y no en la responsabilidad solidaria para afrontar su pago³⁶.

2. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN; NUEVOS TIPOS SANCIONADORES

a) **Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y sanción por el abuso en la forma negocial elegida.**

La Ley 34/2015, mediante la reforma del artículo 15.3 de la LGT y la introducción de un nuevo artículo 206 bis, prevé la imposición de sanciones por la comisión de una infracción grave en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria que suponga la falta de ingreso de la totalidad de la deuda, la obtención o solicitud indebida de una devolución o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos a compensar o deducir en base o en cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, cuando, con anterioridad a su declaración, exista igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquellos supuestos en los que ya se hubiese establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos, se establece una obligación de publicación de las resoluciones de la Comisión prevista en el artículo 159 de la LGT.

La elusión fiscal constituye un problema grave, no solo por erigirse en una vía profusamente utilizada por aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica, sino por evidenciar una mayor malicia, al requerirse amplios conocimientos fiscales para su adecuada implementación (fraude sofisticado). En opinión del profesor PALAO TABOADA, se trata de una de las cuestiones fundamentales del Derecho tributario actual, tanto en el ámbito interno como internacional que aconsejaría, quizás, una norma o cláusula general antiabuso, similar a las existentes en otros países de nuestro entorno³⁷. La propia Comisión Europea abogaba por esta solución en su Plan de acción

³⁶ De precepto innecesario lo consideró acertadamente la enmienda número 122 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados, que abogó por su supresión.

³⁷ *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 9.

de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de 6 de diciembre de 2012³⁸. Como bien advierte el Consejo de Estado, lo que subyace en el fondo de este problema es el conflicto entre el *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 causa³⁹. Con la reforma de la LGT lo que se trata de evitar es la elusión fiscal (soslayar de forma indirecta la aplicación de un precepto tributario ya promulgado), no la evasión o la ocultación fiscal (como tal, conducta tipificada y por ello plenamente sancionable), ni la economía de opción, comportamiento lícito en el que se respeta la libertad de los contribuyentes para actuar jurídicamente dentro de la legalidad para que la carga tributaria sea la menor posible⁴⁰. Recordemos que en la reforma de la LGT del año 2003 se denominó a este tipo de fraude abuso en la aplicación de la norma tributaria, denominación que luego se varió por la de «conflicto», en un término mucho menos preciso y, a mi juicio, inadecuado⁴¹. En una primera versión del Anteproyecto, se establecía imperativamente que la apreciación de la existencia de conflicto implicaría la sancionabilidad de la conducta («No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el Título IV de esta ley»). Tal extremo fue objeto de severa crítica por parte del CGPJ,

³⁸ COM 2012 722 final, pág. 7. *Vid.*, al respecto, CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», *RCyT. CEF*, núm. 363, 2013, págs. 5 y ss. Para la regulación británica, MARTÍN LÓPEZ, J.: «La norma general antiabuso del Reino Unido», *REDF*, núm. 164, 2014, págs. 79 y ss.

³⁹ Dictamen cit. pág. 34.

⁴⁰ En alguna ocasión se ha apuntado, sobre todo desde los púlpitos administrativos, que el interés del ciudadano en conocer con exactitud lo permitido por la norma debe apreciarse desde el punto de vista del ciudadano «cumplidor», y no desde la perspectiva del contribuyente que desea pagar lo mínimo y que busca los huecos o intersticios de impunidad que ofrece el Derecho. Dicho de otra manera, la persona que quiera cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales debe abstenerse de las interpretaciones arriesgadas de la norma, porque solo aquel que busca los resquicios de impunidad por los que «colarse» estaría interesado en la máxima exactitud. Pero, claro, dicho criterio obligaría al contribuyente a realizarse una especie de hara-kiri tributario, practicando autoliquidaciones que, en caso de duda, se inclinarían siempre por favorecer los intereses de la Hacienda Pública, en contra de un recto criterio interpretativo, y máxime si pensamos que en muchas ocasiones quien pudo haber evitado la oscuridad o la anfibiaología interpretativa de la norma, no lo hizo en absoluto. Sin embargo, lo cierto es que en no pocas ocasiones los contribuyentes actúan de este modo, temiendo que esa opacidad legal se torne a la larga perjudicial para sus intereses y considerando la normativa tributaria como una verdadera «espada de Damocles». La propia Audiencia Nacional (AN) en varias de sus Sentencias (16 de febrero, 9 de marzo, 5 de mayo y 22 de septiembre de 2011) advierte de la incorrección que supone evitar a ultranza toda planificación que arroje un ahorro fiscal, pues en tal caso se caería en la «economía de opción inversa» que vendría a consistir en tributar siempre de la manera más gravosa posible para favorecer el interés recaudatorio de la Hacienda Pública.

⁴¹ *Vid.*, al respecto, el dictamen 1403/2003, de 22 de mayo del Consejo de Estado, donde este criticó que la figura tuviese perfiles poco definidos, pese a que podía servir de «cláusula de cierre del sistema», no obstante lo cual objetó frontalmente la posibilidad de sancionar las conductas por las que el conflicto se materializaba, al implicar una «formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado que puede resultar inconstitucional» pues «la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso».

de manera que en la versión del Proyecto de Ley remitida al Consejo de Estado se varió la redacción, estableciendo la simple posibilidad⁴². En sus consideraciones, el CGPJ aludía a que de esa forma se construía una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino era integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria, sino por la decisión de un mero órgano administrativo, en base a una suerte de identidad fáctica, lo que implicaría una infracción de los principios de taxatividad y tipicidad, inherentes al derecho administrativo sancionador⁴³. Y de esta misma opinión participó el Consejo de Estado, para quien no cabe a este respecto más que dos soluciones: una subjetiva o tipificadora que admitiría la sanción, y otra objetiva que la excluiría, pero nunca un *tertium genus*. A juicio del propio Consejo de Estado, el entonces Proyecto de Ley seguía los mismos derroteros que el Anteproyecto inicial de la LGT del 2003, omitiendo lo que sería absolutamente necesario para poder sancionar el abuso de derecho: la configuración «con todas las garantías de un tipo específico infractor»⁴⁴.

Es precisamente esa suerte de automaticidad en la imposición de la sanción ante un comportamiento abusivo de la forma negocial recogido en la Ley 34/2015 lo que paradójicamente puede volverse en su contra en todos aquellos casos en los que siendo la conducta del contribuyente subjetivamente reprochable –pero todavía no catalogada o «tipificada» por la Administración– no quepa reproche sancionador alguno, dando así alas a las conductas más imaginativas y perversas posibles, con tal de que

⁴² «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».

⁴³ La DGT, como órgano proponente de la medida introducida en el proyecto legislativo, respondió a las observaciones del CGPJ en los siguientes términos: «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 (...) de la misma manera que el artículo 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 artículos 191 a 206 de la LGT».

⁴⁴ Dictamen del Consejo de Estado, cit., págs. 43 y 44, donde se afirma que la «mera definición de conductas, de por sí, no es idónea para que pueda construirse sobre ella un tipo infractor».

sean novedosas. En el sentir del Consejo de Estado, la garantía constitucional representada por el principio de tipicidad inserto en el artículo 25 de la Constitución, no se salvaguarda con la solución adoptada finalmente en la ley, pues el desacuerdo con los criterios administrativos –por repetidos, públicos y delimitadores que sean de esas conductas consideradas artificiosas– no basta para que se entiendan satisfechas las garantías insertas en los principios de tipicidad y culpabilidad, pues «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, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador»⁴⁵, razón por la cual este extremo fue considerado esencial por el Consejo de Estado en el sentido y alcance previstos en el artículo 130.3 del Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio (Reglamento Orgánico del Consejo de Estado). Las recomendaciones del CGPJ y del Consejo de Estado no han hecho mella sin embargo en el legislador, decidido, esta vez sí, a sancionar las conductas elusivas. Pero esa posibilidad de sancionar el abuso negocial en fraude a la ley tributaria (un muerto nunca bien enterrado, que resucita con ocasión de cada reforma de la LGT⁴⁶), no está precisamente exenta de problemas. Como decimos, la reforma se inclina por la sanción preceptiva para los casos previamente catalogados, cuando existiese igualdad sustancial (concepto jurídico indeterminado, con todo lo que ello comporta al introducirse un elemento analógico impropio del ámbito sancionador⁴⁷) entre el supuesto que hubiese sido declarado abusivo por la Comisión consultiva prevista en el artículo 159.8 de la LGT y aquellos otros cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración. En la versión del Anteproyecto de Ley se preveía incluso la posibilidad de que la Administración, sin necesidad de expediente administrativo alguno en curso, pudiera solicitar el dictamen de esa Comisión consultiva al objeto de pronunciarse sobre actos o negocios abstractos, con el fin de ampliar el elenco de supuestos merecedores de calificación elusiva, prescindiendo con ello, claro está, de la multiplicidad de matices que podrían concurrir en cada caso concreto⁴⁸. Por lo tanto, el curioso elemento tipificador de la forma negocial abusiva utilizada, concreta o abstractamente considerado, es que sea sustancialmente igual a otro ya previa-

⁴⁵ Dictamen *ult. cit.* pág. 45.

⁴⁶ Nótese además que la redacción del precepto es imperativa («procederá»), de forma tal que se obliga a la imposición de la sanción en todo caso, sin dejar margen alguno para valorar la procedencia en cada caso concreto del reproche sancionador.

⁴⁷ De estándar laxo lo califica PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de Modificación de la Ley General Tributaria», *REDF*, núm. 165, 2015, pág. 23.

⁴⁸ Observa, con su habitual agudeza el profesor PALAO, la dificultad que entraña incluso para la propia DGT en vía de consulta tributaria un dictamen sobre la norma antielusión contenida en el artículo 89.2 de la LIS, sin la comprobación completa de la operación efectivamente realizada y todas sus consecuencias.

mente calificado como tal, lo que puede plantear serios problemas para conductas no previamente identificadas por la AEAT, como señalábamos antes, pero también para aquellas otras que, guardando cierta similitud con las catalogadas, no respondan a fines elusivos o contengan matices relevantes.

La doctrina, pese a lo afirmado de contrario por la exposición de motivos de la ley cuando apunta el consenso doctrinal reinante en esta materia, ha mostrado sus serias dudas acerca del posible reproche sancionador en el caso de operaciones realizadas en fraude de ley tributaria o abuso negocial⁴⁹, pero es cierto que la jurisprudencia no ha contribuido tampoco a despejar todas las dudas, pues se ha mostrado confusa y, desde luego, no ha sido ni mucho menos unánime en la solución que hubiera de otorgarse a esta cuestión. Así, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 1999 afirmaba que la calificación como fraude de ley impedía la imposición de sanciones administrativas, pero no la exigencia de responsabilidades penales. En la misma línea, se posicionaba la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 14 de Madrid de 6 de abril de 2000 y la STS de 28 de noviembre de 2003. En esta última, y aunque finalmente la apreciación del delito fiscal se basó en la existencia de simulación, el Alto Tribunal tomaba partido ante la hipótesis de que la operación desarrollada no hubiera sido determinante de una simulación, sino de un fraude de ley, afirmando que este último no es incompatible con el delito contra la Hacienda Pública.

Con semejantes pronunciamientos, es natural la querencia que desde hace lustros viene mostrando la DGT a sancionar los supuestos constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma, sobre todo si no se olvida que la artificiosidad de ciertos comportamientos –que quedarían sin más reproche que la cuota dejada de ingresar y los intereses debidos– contrasta llamativa y poderosamente, hay que reconocerlo, con las sanciones, nada desdeñables, que merecen los infractores en supuestos de meros descuidos o simples negligencias⁵⁰. Ahora bien, seguimos pensando que esa sanción obligada y automática de los supuestos constitutivos de abuso o fraude presenta claros flancos a la crítica. El conflicto en la aplicación de la norma constituye un supuesto absolutamente diferenciable del incumplimiento o impago de la obligación tributaria. En este último caso, verificable, por ejemplo, a través de un negocio indirecto o simulado, es perfectamente posible recurrir al expediente sancionador por la comisión de una infracción tributaria o, incluso, de un delito de defraudación tributaria, toda

⁴⁹ El fundamento de la no punibilidad del fraude de ley radica precisamente en el hecho de que, de acuerdo con la opinión doctrinal dominante, el hecho imponible no se ha realizado, sino que la aplicación de la norma eludida se produce por analogía. En consecuencia, el castigo del fraude de ley equivaldría asimismo a la apreciación analógica de la norma punitiva, lo que resulta contrario al artículo 25.1 de la CE. *Vid.* PALAO TABOADA, C. «Notas a la Ley 25/1995», *RCyT. CEF*, núm. 80, 1995, pág. 12). Y del mismo autor, «La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria», *RCyT. CEF*, núm. 248, 2003, págs. 78 y ss.

⁵⁰ Como bien apunta MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 14.

vez que aquí sí se ha realizado el hecho imponible, surgiendo la obligación tributaria posteriormente desatendida por el contribuyente⁵¹. El negocio realizado en fraude a la ley tributaria no constituye un negocio ilícito, sino, a lo más, un negocio portador de unos resultados injustos. Para que tales consecuencias merezcan reproche sancionador, se precisaría en todo caso de la adecuada demostración de la culpabilidad por parte de la Administración y no una suerte de automaticidad por la mera catalogación y publicidad de la operación realizada. Y digo que el fraude o el conflicto no determinan una ilicitud automática porque si su presupuesto principal es la no realización del hecho imponible (que se trata de evitar mediante el recurso a la norma de cobertura) es lo cierto que tampoco habrá cuantía eludida, salvo que se aduzca una suerte de extensión o de aplicación analógica de la norma defraudada⁵², extremo este que ya fue rechazado para la propia mecánica del fraude a la ley tributaria regulada en la LGT tras la reforma de 1995 y en su redacción hasta ahora vigente tras la promulgación de la Ley 58/2003⁵³, y que tampoco se compadecería mínimamente con las previsio-

⁵¹ CASADO OLLERO, G. et ál.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.ª ed., Tecnos, Madrid, 2002, pág. 194. Así también ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 132 y ss.; CARRASQUER CLARI, M. L.: *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, págs. 341 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposibilidad conceptual de liquidaciones administrativas por importe superior a los quince millones de cuota en los supuestos de simulación», *QF*, núm. 17, 1999; FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *QF*, núm. 8, 2001, pág. 22; LÓPEZ MOLINO, A.: «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la LGT)», *CT*, núm. 85, 1998, pág. 165; FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude de ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción; su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4.º del CC», *QF*, núm. 17, 1995, pág. 13; MARTÍN QUERALT, J.: «La reforma de la Ley General Tributaria», *TF*, núm. 60, 1995, pág. 11; RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El fraude de Ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998, págs. 211 y ss. De esta opinión son también GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 24; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y CORTES BECHIARELLI, E.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, dir. CALVO ORTEGA, R. Edersa, Madrid, 2002, pág. 60, y VILARROIG MOYA, R.: «Fraude de ley y operaciones sintéticas», en VV. AA. GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A. (coordinadores) *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 149 y ss. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal. A propósito de la STS de 15 de julio de 2002, Sala 2.ª, de 15 de julio de 2002», *Actualidad Jurídica*, Aranzadi, núm. 551, año XII, de 31 de octubre de 2002, y GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», *QF*, núm. 8, 2003. ARIAS VELASCO, J.: «Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000», *QF*, núm. 7/2002, págs. 11 y ss. El último de los autores citados apunta la imposibilidad de sancionar el fraude de ley, pues a pesar de tratarse de una conducta ilícita al producir un resultado contrario al ordenamiento jurídico «quien incurre en fraude de ley, tributaria o civil, amparó su conducta en el tenor literal de una norma, la norma de cobertura, aun cuando con ello se eluda el espíritu de otra norma. La única reacción posible del ordenamiento jurídico frente a este tipo de conducta, la única sanción –civil pero no penal– es aplicar la norma eludida en lugar de la norma de cobertura. En contra, sin embargo, ALONSO MADRIGAL, F. J. y GÓMEZ LANZ, F. J.: «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», *RCyT. CEF*, núm. 54, 2006, págs. 3 y ss.

⁵² Sobre ello *vid.* ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El fraude de ley y la simulación...*, *op. cit.*, págs. 117 y ss., y CARRASQUER CLARI, M. L.: *El problema del fraude a la ley ...*, *op. cit.*, págs. 91 y ss. con abundante bibliografía.

⁵³ «El Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda», Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, Ma-

nes generales sobre la validez de la aplicación analógica en el ámbito sancionador⁵⁴. En los supuestos de conflicto o de operaciones diseñadas en fraude a la ley tributaria, no existe ocultación de la situación económica, presupuesto este por el contrario determinante del ilícito tributario, pudiendo la Administración tributaria ejercer plenamente sus facultades de autotutela. En el fraude a la ley tributaria no hay omisión de la declaración del hecho imponible –ni incorrecta ni incompleta– y al no haberse realizado el hecho imponible, no se puede producir ningún resultado contrario a la ley tributaria, tratándose de una laguna legal. Como bien ha advertido TIEDEMANN, el aprovechamiento de las lagunas o antinomias legales no debe ser constitutivo de un automático reproche sancionador, pues el perjuicio que de ello puede derivarse para la Hacienda Pública no es consecuencia tanto del engaño del contribuyente, cuanto de una deficiente técnica legislativa⁵⁵. En términos más rotundos, si cabe, se ha expresado TIPKE, para el que las conductas en fraude de ley pueden ser inmorales, pero en ningún caso pueden, ni deben ser castigadas⁵⁶. Por otra parte, el Tribunal Consti-

drid, 2001, pág. 53, excluía expresamente la posibilidad de sancionar el fraude de ley tributaria. *Vid.* en tal sentido VV. AA.: *Guía de la Ley General Tributaria*, 1.ª ed. CISS, Bilbao, 2004, pág. 54.

- ⁵⁴ Analogía lógicamente *in peius* y que, como tal, resulta prohibida en el ámbito penal. Dicha prohibición, señala POLAINO NAVARRETE, M.: *Derecho Penal, Parte General, fundamentos científicos del Derecho Penal*, 4.ª ed. Bosch, Barcelona, 2001, vol. 1, pág. 429, constituye una garantía elemental del Estado de Derecho.
- ⁵⁵ TIEDEMANN, K.: *Lecciones de Derecho Penal económico (comunitario, español, alemán)* (trad. GARCÍA ARÁN), Bosch, Barcelona, 1993, pág. 164. Con claridad lo expresa la STSJ de Navarra de 9 de enero de 2002, cuando apunta a que el fraude de ley no contraviene el mandato de una norma, pues es imposible contravenir algo que se ha evitado: «la figura del fraude de ley en el ámbito jurídico tributario no implica una vulneración directa del ordenamiento jurídico, sino la realización de un hecho no gravado por la ley, pero al que esta por vía de analogía considera que ha de aplicarse el gravamen, al conseguirse un resultado equivalente». De otra opinión bien contraria son ALONSO MADRIGAL, F. J. y GÓMEZ LANZ, F. J. «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», *op. cit.*, pág. 32, para quienes la única razón que ha llevado a no sancionar el fraude de ley es el clima ideológico y doctrinal denunciado por el profesor PALAO; un mero prejuicio ideológico –siguen añadiendo los autores– del que el legislador debiera desprenderse cuanto antes.
- ⁵⁶ «Los contribuyentes pueden evitar el deber tributario mediante la elusión fiscal, el fraude a la ley tributaria o la defraudación tributaria. No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad. A estos efectos es irrelevante si el contribuyente no realiza el hecho imponible mediante su conducta fáctica (por ejemplo, no trabaja para no obtener renta, o no fuma) o si encuentra con ayuda de su asesor una configuración jurídica que permite eludir o reducir el impuesto. D. SCHNEIDER no solo no considera inmorales estas operaciones, sino que las juzga «éticamente necesarias» como medida formativa para el legislador. Nos alegraríamos extraordinariamente si el método de enseñanza y educación propugnado por D. SCHNEIDER resultara eficaz. No obstante, el legislador no ha mostrado hasta ahora capacidad de aprender y formarse. Al contrario, las leyes se complican progresivamente mediante las reformas y añadidos para privar de sustrato jurídico a quienes realizan conductas elusivas legales pero no deseadas por el legislador. Es inmoral la conducta de quien incurre *in fraudem legis* para evitar mediante un rodeo la ley que tiene como consecuencia jurídica el nacimiento de la deuda tributaria. Sin embargo, la conducta solo puede ser castigada cuando se han suministrado datos falsos a la Administración» (TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado*

tucional (TC), en su Sentencia 120/2005 (con cita de la Sentencia 75/1984, de 27 de junio), declaró contrario a la Norma Fundamental tal posibilidad de sancionar señalando que «la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, constituye una analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la CE»; siendo por lo tanto clara «la improcedencia constitucional de contornear los límites estrictos de cualquier tipo penal que pudiese entrar en consideración con ayuda del recurso a la noción de fraude de ley»⁵⁷. En tal sentido, el máximo intérprete de la Carta Magna se cuida de señalar que el concepto de fraude de ley, pese a las connotaciones que puede presentar su denominación, no puede asimilarse a otro tipo de conductas relevantes desde el punto de vista del *ius puniendi*⁵⁸. La conclusión, por lo tanto, es que a pesar de que el TC en

y de los contribuyentes. Traducción, presentación y notas a cargo de HERRERA MOLINA, P. M., Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 110).

⁵⁷ El TC apunta la dificultad de que el fraude de ley tributaria abra la puerta a la tipicidad por delito fiscal en función de los siguientes argumentos: a) El concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley contenido en el artículo 6.4 del Código Civil; b) Dicho concepto poco o nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño. La actuación llevada a cabo es veraz y transparente, a pesar de que pueda encuadrarse en la estrategia tendencialmente dirigida a minimizar la carga tributaria; c) La razón de lo anterior descansa en un hecho cierto: en el fraude de ley no hay ocultación, sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (la norma de cobertura) previsto para otros fines (norma principal); d) No hay, por lo tanto, violación frontal de la norma tributaria y con ello resulta difícil imputar una conducta en concepto de infracción tributaria o ilícito penal; e) En el fraude de ley, al contrario que en la simulación, no concurre el elemento subjetivo del tipo propio de la defraudación tributaria, es decir, el ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, sin que sea suficiente a tal fin la existencia de un perjuicio o menoscabo a la Hacienda Pública. Estos argumentos fueron parcialmente reiterados, como *obiter dicta*, por la posterior STC 48/2006, de 13 de febrero. Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)», *La Ley*, núm. 6296, 15 de julio de 2005, págs. 1 y ss. FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de "lex certa" en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 de julio 2000», *QF*, núm. 1, 2001, pág. 6, con apoyo explícito en la STC de 19 de julio de 2000, señaló en su momento que las liquidaciones basadas en el fraude ley no pueden dar lugar a sanciones, al no cumplirse las exigencias de *lex certa* en el grado constitucionalmente exigible a efectos sancionadores: «la ley es consciente de que no pueden constitucionalmente aplicarse sanciones en supuestos de fraude de ley, en los que se consigue un resultado "equivalente" al del hecho imponible, pero sí realizar formalmente este». Cfr. PRADA LARREA, J. L.: «Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual», *Impuestos*, núm. 6, 1996, *passim*.

⁵⁸ «Nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término fraude como acompañante a la expresión de ley acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otros menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante rodeo o contorneo legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde a su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento algu-

su Sentencia 120/2005 no descarta radical o absolutamente la posibilidad de que las conductas constitutivas de fraude a la ley tributaria puedan ser sancionadas en vía penal⁵⁹, considera que en la mayoría de supuestos constituirá una analogía *in malam partem*, proscrita por el artículo 25.1 de la Constitución⁶⁰. Además, el Alto Tribunal distingue perfectamente los supuestos de simulación de los propios de fraude de ley cuando en la referida STC 120/2005 (FJ 4.º) afirma que «mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista»⁶¹. En el mismo sentido cabe traer a colación la STC 63/2005, de 14 de marzo, cuando señala que «si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal»⁶².

no de la base imponible, sino que, muy por el contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal». En realidad, el TC con este pronunciamiento se alinea con las tesis del Consejo de Estado vertidas en su Dictamen de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (Expediente 1403/2003), cuando aludía a la vulneración del principio constitucional de tipicidad en el supuesto de que se intentasen sancionar las conductas constitutivas de fraude de ley.

- ⁵⁹ Muy crítica con este planteamiento se muestra JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: «Imposibilidad de sancionar penalmente las conductas realizadas en fraude de ley», *RCyT*, CEF, núm. 72, 2005, pág. 224. Por el contrario, ALONSO MADRIGAL, F. J. y GÓMEZ LANZ, F. J.: «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», *op. cit.*, pág. 47, ven en ello la esperanza de que el TC acabe variando de planteamiento, pues en su opinión habría de procederse a la incriminación de las conductas constitutivas de fraude de ley por típicas: «Así las cosas, es irrelevante desde la perspectiva de la tipicidad penal afirmar que el mecanismo que prevé el artículo 15 de la LGT entraña una integración analógica o bien, como se defiende en este trabajo, que la subsunción de los hechos en el presupuesto abstracto previsto en el artículo 15 supone la realización del hecho imponible, tanto material como formalmente. Y es irrelevante porque en ambos casos surge la obligación tributaria y el obligado tributario elude su cumplimiento; es decir, están presentes en los hechos los elementos que, con el carácter defraudatorio del comportamiento, delimitan la tipicidad penal». Esto es lo que parece apuntar la STC 129/2008, donde se admite que en el fraude de ley puede existir engaño y, por lo tanto, ocultación, en contra de lo afirmado por la STC 120/2005.
- ⁶⁰ Hay autores que van más allá incluso, negando absolutamente toda posibilidad de incriminar las conductas en fraude de ley. En tal sentido se pronuncian, PÉREZ ROYO, F.: «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)», *La Ley*, núm. 6281, 24 de junio de 2005, pág. 1.939; BURLADA ECHEVESTE, J. L.: «El fraude de Ley en el Derecho Tributario», *QF*, núm. 7/8, 2006, pág. 54, y BACIGALUPO SAGGESE, S.: «Principio de legalidad y fraude a la ley. Comentario a la STC 120/2005, de 10 de mayo, rec. amparo núm. 5388/2002», *RCyT*, CEF, núm. 71, 2005, pág. 212.
- ⁶¹ *Vid.* al respecto FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude de ley o "conflicto en la aplicación de la norma" y el delito fiscal: la importante STC de 10 de mayo de 2005», *QF*, núm. 12-13, 2005, págs. 5 y ss.
- ⁶² La STC 63/2005 sigue recordando a estos efectos que cuando se aducen vulneraciones de la tutela judicial efectiva y de la legalidad penal por razón de las operaciones judiciales de subsunción de los hechos en las normas penales preexistentes, se puede «apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando tales operaciones obedezcan a una aplicación de la norma punitiva tan carente de razonabilidad que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea

Y esa senda del TC español también es la transitada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que, en su Sentencia de 21 de febrero de 2006, caso Halifax, asunto C-255/02, rechazó la posibilidad de recalificación del hecho imponible en un supuesto de abuso de derecho, pues dicha reconstrucción del hecho imponible, comportaría una lesión al principio de seguridad jurídica⁶³. Es más, aunque al Tribunal de Luxemburgo no se le preguntó por una eventual imposición de sanciones, precisó expresamente, *obiter dicta*, la improcedencia de las mismas: «procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad»⁶⁴. Dicha doctrina, sin embargo, es matizada posteriormente por la STJUE de 22 de mayo de 2008 en el asunto C-162/07, Amplisientífica y Amplifin, para la que el abuso de derecho comporta la prohibición de los «montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal», si bien la existencia de un motivo económico válido exceptuaría esa calificación abusiva⁶⁵.

por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas.

- ⁶³ El principio de seguridad jurídica es el contrapunto necesario a las cláusulas antiabuso potencialmente limitativas de las libertades comunitarias. Al respecto, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto SIAT, C-318/10», *RCyT. CEF*, núm. 356, 2012, pág. 84.
- ⁶⁴ Muy favorable a la doctrina del Tribunal de Luxemburgo contenida en esta sentencia se muestra FALCÓN y TELLA, R.: «El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 febrero 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado», *QF*, núm. 6, 2006, págs. 5 y ss. *Vid.* PISTONE, P.: «Abuse of Law in the context of indirect taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)», AA. VV., DE LA FERIA, R. & VOGENAUR, S. (eds.): *Prohibition of Abuse of Law-A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, Oxford, 2011, págs. 387 y ss.
- ⁶⁵ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea», *QF*, núm. 7, 2012, págs. 79 y ss.; MARTÍN LÓPEZ, J.: «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias», *QF*, núm. 8, 2015, págs. 41 y ss.; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea», *QF*, núm. 21, 2011, págs. 87 y ss.; GARCÍA PRATS, A.: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario», en AA. VV., SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTON, F. (dirs.): *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 167 y ss.; SOLER ROCH, M. T.: «El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia española y europea», *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 156, 2009, págs. 388 y ss. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: «¿Asedio a la justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la jurisprudencia comunitaria sobre las cláusulas antiabuso y la reacción del legislador español)», *RCyT. CEF*, núm. 252, 2004, págs. 47 y ss. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Acerca de la necesidad de reconfigurar la política española en materia de cláusulas antiabuso y fiscalidad directa: las consecuencias derivadas de los casos Cadbury Schweppes y Test claimants in the thin cap group», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2007, págs. 37 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea)», *RCyT. CEF*, núms. 329-330, 2010, págs. 53 y ss.

En cualquier caso, y atendido el cambio legislativo operado por la Ley 34/2015, la cuestión ya no es tanto esa, sino otra muy distinta, cual es, si basta la calificación de una conducta como constitutiva de conflicto en la aplicación de la norma para considerar cubierta automáticamente la motivación y la prueba del elemento subjetivo de la infracción⁶⁶. Y tal parece ser la voluntad de la ley, aunque con menoscabo evidente a los principios de legalidad, tipicidad y ley cierta, consustanciales al instituto sancionador⁶⁷. Otra cosa hubiera sido que la norma hubiera modificado su preceptividad («procederá la imposición de sanciones») por la mera posibilidad de valorar en cada caso concreto la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la posible infracción⁶⁸. Traspone en ello el deseo de favorecer la comodidad de la Administración tributaria y, de paso, forzar a los Tribunales a adoptar la solución legal como única. Está por ver, sin embargo, si estos seguirán o no esa pretensión en los términos expuestos. El principio de reserva de ley en el ámbito sancionador implica unas exigencias explícitas, como recuerda la jurisprudencia del TC, que a nuestro juicio la Ley 34/2015 no respeta⁶⁹. Lo que se persigue con

⁶⁶ Para evitar todo ello, el Grupo Parlamentario Socialista, en su enmienda número 53 en el Congreso de los Diputados abogó por la instauración de un impuesto sobre la detracción de rentas en abuso de derecho o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, con un tipo del 35 % para el caso de personas físicas, o del tipo marginal máximo en el caso de personas físicas, con el fin de luchar contra los mecanismos de planificación internacional abusiva, con el que se pretendería gravar los beneficios desviados a través de operaciones de ingeniería fiscal transfronteriza, en sintonía con las recomendaciones de la OCDE sobre la denominada BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) y que al tratarse de un tributo específico no identificable ni con el IS ni con el IRPF o IRNR no se incluiría dentro del ámbito material de las redes de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

⁶⁷ El informe del CGPJ señalaba que la reforma del artículo 15.3 de la LGT «viene a dar la espalda a los límites constitucionales, y de prosperar, en las situaciones de conflicto en la aplicación de la norma, bastará con que la Comisión consultiva –órgano de composición y naturaleza íntegramente administrativo– emita informe estimando que un determinado acto o negocio constituye supuestos de conflicto de normas tributarias, para que se dé lugar a la imposición de sanciones», para añadir a continuación, «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». Así también ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Sobre el Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT», *REDF*, núm. 166, 2015, pág. 16.

⁶⁸ Postura por la que se inclina PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de la Ley de Modificación de la Ley General Tributaria», *RDEF*, n.º 165, 2015, págs. 25 y ss. Así como GARCÍA BERRO, F.: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *REDF*, núm. 145, 2010, pág. 93. *Vid.* de este mismo autor «Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces», *op. cit.*, pág. 36. También se decantan por esta solución, que no prejuzga ni excluye la sanción en aquellos casos en los que se declara la existencia de elusión, las SSTs de 30 de abril y 28 de noviembre de 2008.

⁶⁹ «Debe reputarse contraria a las exigencias constitucionales no solo la regulación reglamentaria de infracciones y sanciones carentes de toda base legal, sino también, en el ámbito de las relaciones de sujeción general, la simple habilitación a la Administración, por norma de rango legal, vacía de contenido material propio, para la tipificación de los ilícitos administrativos y las correspondientes consecuencias sancionadoras» (STC 42/1987, en su FJ 2.º). En el mismo sentido, enfatizando la seguridad jurídica, la STC 25/2002 señalará que «la exigencia material absoluta de

esta regulación es pura y simplemente la comodidad administrativa⁷⁰. Sin embargo, ese automatismo en la sanción del conflicto puede chocar con una interpretación discrepante pero razonable del contribuyente, lo que a buen seguro incrementará la litigiosidad, toda vez que la jurisprudencia del TS considera viable dicha discrepancia razonable, excluyente de la culpa, y tanto en la interpretación de la norma como en la propia calificación de los hechos (STS de 27 de febrero de 2007 FJ 4.º). Ante tal estado de cosas, y por si acaso, la Ley 34/2015 se cuida de modificar el apartado 2 del artículo 179 de la LGT para excluir de esa posible interpretación razonable las operaciones en conflicto con la ley tributaria⁷¹.

- b) **Se enfatiza la distinción conceptual entre el derecho a comprobar e investigar y el derecho a liquidar, modificando las reglas de la prescripción y especificando el límite temporal máximo para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, permitiendo a la Administración tributaria calificar o recalificar hechos, actos o negocios generados en ejercicios prescritos cuyos efectos se proyecten en otros no prescritos.**

La Ley 34/2015, mediante la introducción de un nuevo artículo 66 bis en la LGT, consagra una suerte de imprescriptibilidad del derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones, de conformidad con lo previsto en la nueva redacción que se otorga al artículo 115 de la LGT en sus apartados 1 y 2 (potestades y funciones de comprobación e investigación), disociando completamente el derecho a comprobar del derecho a liquidar, con todo lo que ello supone⁷². No es

predeterminación normativa afecta no solo a la tipificación de las infracciones, sino también a la definición y, en su caso, graduación o escala de las sanciones imponibles y, como es lógico a su correlación necesaria entre actos o conductas ilícitas tipificadas y las sanciones consiguientes a las mismas, de manera que el conjunto de las normas punitivas aplicables permita predecir, con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción determinado del que puede hacerse merecedor quien cometa una o más infracciones concretas» (FJ 6.º). El mandato contenido en el artículo 25 de la Constitución de *lex certa* o taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores obliga al legislador a llevar a cabo una «descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica» (SSTC 133/1987 y 53/1994) y, de este modo, permite predecir, con un grado de suficiente certeza «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa» (STC 116/1993 y STC 53/1994; en el mismo sentido la STC 142/1999).

⁷⁰ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; HERRERA MOLINA, P. M.; MARTÍN DEGANÓ, I.; ESPEJO POYATO, I., en documento de observaciones al Proyecto de LGT que puede consultarse en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/lgt-uned.pdf>.

⁷¹ «A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

⁷² En tal sentido, la propia DGT, en la Memoria del Proyecto de Ley, justificó esta modificación de la siguiente forma: «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

la primera imprescriptibilidad que se cuela en nuestra normativa impulsada por recientes reformas (los elementos patrimoniales en el extranjero no declarados fue la primera, exigida por la Ley 7/2012 de represión del fraude fiscal), que parecen haber olvidado cómo el instituto prescriptivo deviene en exigencia ineludible del principio constitucional de seguridad jurídica, pues al decir de la STS de 21 de diciembre de 1950, «se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, de esta manera, claridad al tráfico jurídico»⁷³. El TS venía manteniendo una postura clara al establecer el límite que resulta de la prescripción para la comprobación de obligaciones de periodos prescritos: puede exigirse la acreditación de la declaración y que tal declaración resulte de los datos consignados en libros contables y registros fiscales, pero no puede comprobarse el periodo prescrito⁷⁴. La presente reforma destierra este sensato criterio jurisprudencial, equilibrado

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 (...) 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 este el 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». La cursiva es nuestra.

⁷³ Apunta con mucha razón GARCÍA NOVOA, C.: «Comentario a la Ley 7/2012 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. Infracciones y sanciones», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley 7/2012*, Aranzadi, Pamplona, 2013, pág. 208, cómo, atendida esa dimensión constitucional de la prescripción, haya de ser finalmente el TC el que se pronuncie sobre la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias instauradas por la Ley 7/2012 y ahora secundadas y reforzadas por la Ley 34/2015.

⁷⁴ Así, por ejemplo, en la STS de 4 de julio de 2014, el Alto Tribunal llegará a decir que «la tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos –y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza– para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios». En el mismo sentido, *vid.* las SSAN de 24 de enero de 2013, 21 de noviembre de 2013 y 2 de octubre de 2014, o la STSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de septiembre de 2013. La SAN de 6 de junio de 2013, razona de la siguiente forma: «Así, en el caso de autos, por más que la Administración, en la liquidación impugnada, regularice el ejercicio 2001 (no prescrito cuando se inicia el procedimiento), lo que resulta indubitado es que la comprobación inspectora se refiere, afecta o modifica la situación tributaria correspondiente al ejercicio anterior (prescrito al comenzar aquel procedimiento). A juicio de la Sala, con tal regularización se altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos y el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de sus derechos realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitiva-

para ambas partes de la relación tributaria pues, tal y como afirmara la STS de 27 de noviembre de 2012, «una cosa es la prescripción del derecho de la Administración a la determinación de una deuda tributaria, cuyas consecuencias se arrastran en el futuro y afectan a ejercicios no prescritos, y otra es la realidad y naturaleza de las cosas, que son y no pueden dejar de ser en ejercicios futuros, por lo que configurado erróneamente un concepto impositivo en un ejercicio prescrito, nada impide su adecuada configuración en los posteriores no prescritos»⁷⁵. Nótese cómo la nueva regulación introducida por la Ley 34/2015 no permite revisar o modificar los datos económicos resultantes de la actividad declarada por el obligado tributario en un ejercicio ya prescrito, pero sí cuestionar absolutamente las posibles compensaciones o deducciones que se arrastrasen de aquel en otros ejercicios que no lo estén⁷⁶. Para empezar, ese derecho de la Administración a determinar y exigir la deuda no es tal, pues se trata de una potestad-deber que, desde el punto de vista dogmático, no está

mente la situación jurídica correspondiente, impidiendo –por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción– que tal situación pueda alterarse en el futuro. 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 lo consignado por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquella declaración ha ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles sus consecuencias. Entender que las facultades de 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». Sin duda, en el redactor del proyecto de ley pesaron más que los impecables razonamientos del TS y de la AN que acaban de reproducirse la existencia de algunas recientes Resoluciones del TEAC, como la de 11 de septiembre de 2014, donde se defendía la inexistencia de plazo de prescripción alguno al derecho a comprobar.

⁷⁵ Tan razonable doctrina se contenía ya en la STS de 19 de enero de 2012 (y previamente en la de 14 de septiembre de 2011, que resolvía un recurso de casación para unificación de doctrina) argumentando lo siguiente: «La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetarse a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 Ley 230/1963 (LGT) de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 citado, sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente. En definitiva, no se puede 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».

⁷⁶ De esta manera, el resultado de la comprobación del ejercicio prescrito no afecta a la «firmeza» de la autoliquidación practicada.

sujeto a prescripción alguna, por cuanto que las potestades/deberes son, por su propia naturaleza, imprescriptibles. Ahora bien, ese no es el verdadero problema, sino más bien si una deuda determinada en relación con ciertos ejercicios sobre hechos, actos o negocios ya calificados, puede ser objeto de nueva investigación para modificar esa previa calificación con el objetivo de liquidar los créditos fiscales (bases y cuotas compensables o deducciones pendientes de aplicación) nacidos o generados en un determinado ejercicio ya prescrito, pero que extienden sus efectos a otros⁷⁷. En tal sentido, el Consejo de Estado criticó que del juego de las facultades comprobadoras y de las propias previsiones contenidas en el proyecto legislativo (arts. 66 bis.1 y 115.1 y 2), el resultado práctico no fuese otro que una suerte de imprescriptibilidad atemporal, uncida al posible yugo de una nueva calificación de las realidades sometidas en su día a dichas facultades comprobadoras⁷⁸.

⁷⁷ Piénsese, por ejemplo en el caso del IVA, cuando la deducción se halla pendiente de resolución administrativa o judicial, donde las cuotas soportadas pueden deducirse durante los cuatro años siguientes a la fecha en que la resolución o la sentencia adquirieron firmeza. O en la adquisición de bienes de inversión, donde la deducción puede efectuarse en los nueve años siguientes a la adquisición. O en el IRPF, respecto de los gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario o determinadas disminuciones de patrimonio que, como régimen transitorio, contempla la vigente LIRPF, por no hablar en el IS de los gastos financieros que pueden deducirse en los 18 años sucesivos al periodo en que se hayan producido. *Vid.* al respecto MONTESINOS OLTRA, S.: *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, 2007, Madrid, págs. 113 y ss.; CORDERO GONZÁLEZ, E. M.: «La compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, (CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. coordinadores), 2009, págs. 76 y ss.; CASANA MERINO, F.: «La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos», *QF*, núm. 20, 2014, págs. 43 y ss.; GONZÁLEZ MARTÍNEZ, T.: «La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos "prescritos" a la luz de la Ley 27/2014: problemas de Derecho transitorio», *QF*, núm. 12, 2015, págs. 47 y ss.

⁷⁸ «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 este 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 en esta cursiva y rigurosamente nuevos según el anteproyecto– en el desenvolvimiento de las facultades de comprobación e investigación, la calificación no solo puede variar la fecha por el obligado tributario (regla ya presente en el art.115.2 de la LGT en vigor y que implica el sentido mismo de la actividad calificadoradora en fase de comprobación), sino que puede también extenderse sin límite a los ejercicios o periodos anteriores y a toda obligación no prescrita» (Dictamen del

Esta nueva posibilidad comprobadora pero, sobre todo, recalificadora, respecto de hechos, actos o negocios realizados en ejercicios ya prescritos aunque con trascendencia tributaria en otros no afectados todavía por la prescripción, no es sino la plasación legal de la solución que venía siendo admitida hasta la fecha por los órganos económico-administrativos⁷⁹. Ahora bien, dicha interpretación había suscitado una viva polémica en el seno de la Magistratura, toda vez que, como ya ha sido señalado, la STS de 4 de julio de 2014 (por la que se confirmaba el criterio de la SAN de 24 de enero de 2013), había proscrito dicha práctica⁸⁰, luego rehabilitada, sin em-

Consejo de Estado, cit., pág. 53. FALCÓN Y TELLA, R.: «La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (que no es un derecho, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *QF*, núm. 20, 2014, pág. 14, negaba, sin embargo, con ocasión del debate generado por el Anteproyecto de Ley que esta previsión implicase innovación alguna, «porque la posibilidad de investigar y comprobar hechos acaecidos en ejercicios prescritos a efectos de determinar la deuda correspondiente a ejercicios no prescritos ya está claramente reconocida en la redacción actual de la Ley General Tributaria (...) de lo que se trata es únicamente de permitir que se tengan en cuenta los hechos acaecidos en ejercicios prescritos para liquidar las obligaciones no prescritas. Y esto resulta ya del artículo 106.5 de la LGT». En el mismo sentido, CORDERO GONZÁLEZ, E. M. «La compensación...», *op. cit.*, pág. 78, y CASANA MERINO, F. «La compensación...», *op. cit.*, pág. 61. En contra, GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011, pág. 49.

⁷⁹ Resoluciones del TEAC de 22 de diciembre de 2000, 19 de enero de 2001, 25 de abril de 2003 y 23 de marzo de 2010, que tras la modificación del artículo 23.5 de la LIS por la Ley 40/1998 y luego extendida por el hasta ahora vigente artículo 106.5 de la LGT, venían sosteniendo la posibilidad de comprobar las partidas negativas a compensar, cuyo origen se remontara a periodos prescritos.

⁸⁰ Y en análogo sentido las SSTs de 9 de diciembre de 2012, y 6 y 14 de noviembre de 2013. Los dos razonamientos fundamentales contenidos en la STS de 4 de julio de 2014 mostraban el nudo gordiano del problema. En primer lugar, el peligro representado por la posibilidad de declarar fuera de todo límite temporal el fraude a la ley no comprobado en su momento por la Administración: «[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 estos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos». En segundo término, el riesgo que supondría permitir a la Administración comprobar ejercicios prescritos en los que las bases negativas se generaron para rectificar o eliminar su alcance: «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 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». El TS venía distinguiendo entre la potestad de comprobación y la de liquidación, admitiendo esas facultades inquisitivas respecto de ejercicios prescritos (STS de 11 de noviembre de 2013), aunque no para declarar el fraude de ley cuando no había prescrito el derecho a liquidar (STS de 9 de diciembre de 2013). *Vid.* al respecto LOZANO SERRANO, C.: «La comprobación de partidas compensables de periodos prescritos», *QF*, n.º 11/2014, págs. 59 y ss. Conviene apuntar que las SSTs de 25 de enero y 8 de julio de 2010, 2 de febrero y 29 de marzo de 2012, esta última recaída en un recurso de casación para unificación de doctrina, ya declararon que los datos contenidos en autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos, resultaban inmodificables por parte de la Administración, tanto para

bargo, por las SSTS de 5 y 26 de febrero de 2015, permitiendo que las facultades de comprobación e investigación pudieran operar sin límite de ejercicios prescritos respecto de gastos financieros en aquellos casos de fraude de ley tributaria o abuso de derecho⁸¹. En opinión del Consejo de Estado, y a la vista de la jurisprudencia del TS, la regulación resultaría justificable, siempre que se refiriera estrictamente a los supuestos de abuso de derecho, fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, en su seno, a la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos que surtieran efectos sobre ejercicios no prescritos, toda vez que una imprescriptibilidad máxima (que facultara en todo caso a comprobar e investigar siempre operaciones realizadas en ejercicios prescritos con efectos posteriores en el tiempo), equivaldría a dejar sin virtualidad alguna la propia prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 66 a) de la LGT⁸².

ese ejercicio como para otros posteriores sobre los que pudiese, en su caso, proyectar sus efectos. Estas sentencias, sin embargo, aluden a supuestos de hecho regidos por la normativa anterior a la entrada en vigor de la LGT/2003.

⁸¹ En los FFJJ 4.º y 7.º de las SSTS de 5 y 26 de febrero de 2015 se recoge el razonamiento de la *ratio decidendi*: «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 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 ultra actividad de la prescripción a ejercicio 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 (cas. 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 de junio».

⁸² Dictamen del Consejo de Estado, cit., pág. 59. La prescripción, como instituto jurídico que tiene por objeto preservar la seguridad en lo hecho por el transcurso del tiempo, reviste un significado propio y distinto en el Derecho civil, penal y administrativo que el legislador puede libremente regular dentro de los límites propios de la Constitución y la coherencia del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia. Ahora bien, siendo cierto lo anterior, las SSTC 157/1990

La recomendación del Consejo de Estado no ha sido finalmente atendida, pues la nueva redacción otorgada no solo al artículo 66, sino también al 115 de la LGT, abona una solución general de la prescripción abierta temporalmente y que, sobre todo, reviste un alcance amplísimo, facultando no solo para calificar donde nunca se calificó (inactividad de la Administración), sino también para rectificar aquella calificación que pudiera haberse dado con anterioridad, siempre que luego se apreciara la necesidad de hacerlo en relación con nuevos supuestos incardinados en ejercicios no prescritos⁸³. La solución legal finalmente consagrada en la reforma abjura de la solución razonable (intermedia) planteada por el Consejo de Estado (imprescriptibilidad únicamente para los casos más graves de abuso de derecho) generalizándola a todo posible supuesto que a la Inspección pudiera presentársele porque puestos a desconocer el contenido básico de la prescripción o arrumbar o traicionar la seguridad jurídica que esta dice proteger ¿por qué solo circunscribirlo a determinados supuestos cuando los intereses recaudatorios pueden verse resentidos? Se objetará, con toda la razón, que lo dispuesto por el artículo 9.3 de la CE queda maltrecho con esta nueva solución legal –que no se conforma con liquidar ejercicios no prescritos teniendo en cuenta aquellos que sí lo están, sino que se atreve abiertamente incluso a recalificarlos y para todo tipo de supuestos– pero siempre habrá quien argumente –sobre todo desde los púlpitos administrativos– que el deber de contribuir (erigido así en una suerte de súper deber constitucional) obliga a establecer las correspondientes salvedades⁸⁴.

y 70/2001 recuerdan, por ejemplo, cómo un sistema penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de delitos y faltas no se adecuaría a la Norma fundamental, fuera de los casos de delitos de lesa humanidad, genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, así como los de terrorismo, si hubieren causado la muerte de alguna persona (FJ 3 *in fine* de la STC 157/1990).

- ⁸³ LOZANO SERRANO, C.: «Prescripción tributaria y facultad de comprobación», *REDF*, núm. 165, 2015, pág. 37, apunta las contrapartidas incoherentes que tal decisión supone, toda vez que «con el nuevo precepto, cabría iniciar una comprobación sobre un periodo y deuda a sabiendas de que no puede concluir el procedimiento ni dictarse su acto resolutorio (...) lo que se aproxima a la desviación de poder (...) No parece que estas posibilidades se avengan con el alcance preclusivo de la prescripción, que incluso en los asuntos más graves, los penales, impide indagar sobre los hechos si se ha consumado la prescripción del delito, es decir, del derecho a calificar las conductas y a declarar sus consecuencias jurídicas (...) Es cierto que cabe distinguir la prescripción de las facultades declarativas de las ejecutivas, como hacen los arts. 1930 y 1975 del C. Civil, o el D. penal al diferenciar entre la prescripción del delito y la de la pena (...) pero en todo caso, prescriben el derecho y la acción conjuntamente, sin que quepa considerar extinguido aquel y subsistente esta, ni que pueda admitirse una hipotética facultad indagatoria y probatoria (la acción), autónoma del derecho que con ella se defiende y que sea imprescriptible. Es lo que hace el nuevo artículo 66 bis, configurando un "derecho a comprobar" presuntamente autónomo del de liquidar».
- ⁸⁴ Eso precisamente es lo que aducía la Abogacía del Estado ante la Sala 3.ª del TS en los correspondientes recursos de casación, remarcando que la Administración no podía quedar vinculada a soportar una ilegalidad por prescripción del ejercicio en que se fraguó la operación en abuso de derecho o fraude de ley, pero olvidando que esa es precisamente la esencia de la prescripción como instituto jurídico, que no surge precisamente para beneficiar al incumplidor o perjudicar el interés público, sino para servir a la seguridad jurídica, evitando que las potestades o los derechos –lo mismo da– se ejerciten extemporáneamente. El Grupo Parlamentario Catalán, en su enmienda número 90 en el Congreso de los Diputados, apuntaba la incidencia negativa que la regulación podía comportar: «La interrupción de la

La cuestión, sin embargo, no creo que haya quedado definitivamente zanjada y tampoco es descartable la intervención de los Tribunales al respecto con ocasión de las cuestiones de inconstitucionalidad o los recursos de amparo que a buen seguro se presentarán en el futuro⁸⁵. En cualquier caso, la regulación finalmente aprobada rompe el mínimo equilibrio existente entre el contribuyente y la Administración, porque mientras que esta última no soportará ningún efecto preclusivo de calificación de los hechos y de sus naturales consecuencias jurídicas, no puede decirse lo propio respecto del primero⁸⁶. Podría haberse aclarado al menos, puestos ya a tergiversar la naturaleza del instituto, la posibilidad de que el obligado pudiera pre-

prescripción, tal como se contempla en el Proyecto de Ley, puede encadenar diversos eslabones, lo que debilitaría la seguridad jurídica de las dos partes de la relación jurídico-tributaria. A modo de ejemplo, pensemos en que el mero cuestionamiento, vía de regularización, de un ajuste temporal negativo pudiera provocar que en el ejercicio de su reversión se generara (o no) una base imponible negativa que, al no tener ya límite temporal para su compensación, pudiera "contagiar" todos los ejercicios venideros "sine die". No parece, pues, que este escenario sea compatible con el principio de seguridad jurídica al que responde la prescripción».

⁸⁵ El impecable voto particular formulado por Joaquín Huelín Gómez de Velasco a la STS de 5 de febrero de 2015 enfatiza el problema subyacente a la tesis mayoritaria de la Sala, que es finalmente la adoptada por la Ley 34/2015, sobre la incoherencia de soslayar el principio de seguridad al que sirve precisamente la prescripción: «Parece razonable concluir que la Inspección de los Tributos pueda asomarse al "pasado prescrito" para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto. Pero, si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (*vid.* SSTC 27/1981, 227/1988 y 235/2000 entre otras muchas), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilár de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmente a la ley y al derecho, operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario (...). No cabe confundir el poder o la potestad con el ejercicio de los derechos cuando en su artículo 141 describe las funciones administrativas (los derechos y las facultades) en que consiste la inspección tributaria (la potestad). Afirmar que una potestad no prescribe constituye una obviedad, sin que quepa olvidar –insisto– que su ejercicio está vinculado a unos concretos sujetos pasivos, impuestos y periodos, como se desprende de los artículos 147.2 y 148.2 de la misma ley, ejercicio que es el que la ley sujeta a plazo, hasta el punto de que su transcurso constituye una de las causas de extinción de la deuda tributaria (art. 59.1 LGT). En definitiva, la potestad siempre está ahí, mientras quiera el legislador, pero su ejercicio solo es posible si el derecho (en realidad no es un "derecho" de la Administración, sino un "deber-facultad" al servicio del interés general tributario plasmado en el artículo 31 de la Constitución) no ha prescrito. Y este es el dilema que, a mi entender, la decisión mayoritaria no resuelve adecuadamente en el caso enjuiciado, en el que, para incidir sobre la liquidación de un periodo tributario no prescrito, en el año 2009 se calificó realizado en fraude de ley un negocio concluido una década antes».

⁸⁶ Pese a lo que sostiene el preámbulo de la ley, cuando afirma lo siguiente: «Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar».

sentar declaración o autoliquidación relativa a un ejercicio prescrito susceptible de surtir efectos por compensación en otro no prescrito. Sobre todo porque aquí el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y la Audiencia Nacional (AN) se han venido mostrando contrarios a tal posibilidad⁸⁷. La SAN de 21 de marzo de 2001 niega asimismo la posibilidad de rectificar la autoliquidación cuando el ejercicio ya estaba prescrito, pero apoyándose en lo dispuesto por el artículo 120.2 c) de la LGT/1963. Es claro que esta jurisprudencia ahora no sería posible, pues en la LGT/2003 las autoliquidaciones no adquieren la condición de definitivas por el hecho de no haber sido comprobadas por la Administración dentro del plazo de prescripción (art. 101.3) y precisamente por eso el nuevo apartado 4 del artículo 119 (introducido por la Ley 34/2015, *vid. infra*) señala expresamente que «en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos solo podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción en el momento de iniciarse dicho procedimiento, sin que a tales efectos sea posible modificar tales cantidades mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos», lo que, a sensu contrario, significa que podrá intentarse esa rectificación de la autoliquidación practicada en su día con plenos efectos compensatorios referidas a ejercicios prescritos en los que nació el derecho a compensar, pero siempre que se haga antes de que se entienda formalmente iniciada la actuación inquisitiva⁸⁸. Por otra parte, obvio es señalar que la defensa jurídica que pueda desplegar el contribuyente ante estas inspecciones atinentes a periodos ya prescritos, no va a resultar precisamente fácil, toda vez que las comprobaciones son meros actos de trámite, irrecurribles como tales, hasta tanto no se dicte la pertinente liquidación. Y está por ver si en esta última, correspondiente a ejercicios no prescritos, puede discutirse con comodidad su misma génesis, que no

⁸⁷ *Vid.* las Resoluciones del TEAC de 23 de octubre de 1996 o 13 de febrero de 2004 al considerar que «la declaración tributaria presentada después de haber prescrito el período impositivo a que se refiere, no produce efectos y ha de tenerse por no formulada», aunque ello no impida totalmente el derecho a la compensación si pudiese probarse por otros medios distintos de la declaración. En el mismo sentido, la SAN de 7 de junio de 2007. Sin embargo, y como bien apunta CASANA MERINO, F.: «La compensación...», *op. cit.*, pág. 57, si «de acuerdo con el artículo 70.3 de la LGT, en la compensación que se origina en ejercicios prescritos el efecto extintivo de la prescripción en relación con las obligaciones formales depende de la prescripción del ejercicio en que se practica la compensación, es lógico que, al menos con la única finalidad de comprobar formalmente la compensación efectuada, deba dársele validez a la autoliquidación presentada una vez transcurrido el plazo de prescripción».

⁸⁸ Así lo señala expresamente la exposición de motivos de la Ley 34/2015, al señalar que las modificaciones operadas en la prescripción y en las facultades de comprobación e investigación «se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar».

es otra que la propia comprobación del ejercicio ya prescrito, salvo que, como acertadamente apunta FALCÓN Y TELLA, se atiendan otros principios como los relativos a la doctrina de los propios actos, la buena fe y la confianza legítima⁸⁹.

c) La interrupción del plazo de prescripción respecto de una determinada obligación tributaria comunica sus efectos a las «obligaciones conexas».

La Ley 34/2015 introduce a tal efecto un nuevo apartado 9 en el artículo 68 de la LGT. La propia exposición de motivos afirma su benéfico efecto en orden a evitar «supuestos de doble imposición en perjuicio del sujeto pasivo»⁹⁰. Tal aseveración sería cierta si, paralelamente, se hubiese establecido la obligación de corregir ese efecto a través de la obligatoriedad de dar curso a la propia petición del contribuyente con tal fin. Sin embargo, bien sabemos el escaso recorrido que tienen para la Administración este tipo de peticiones, que se relacionan intrínsecamente con la conveniencia de que las propias actuaciones comprobadoras tiendan a regularizar completamente la situación del contribuyente y no solo aquello que resulte favorable a la Administración. No hay motivos, por tanto, para confiar en esa afirmación del preámbulo de la Ley 34/2015 y sí todos para recelar de ella⁹¹. Con esta nueva previsión no se pretende otra cosa que ampliar el alcance de las comprobaciones, pues a partir de ahora, y si se me permite la expresión, los órganos administrati-

⁸⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (que no es un derecho, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *QF*, núm. 20, 2014, pág. 17, para quien «esta "imprescriptibilidad" de las potestades (incluidas las facultades de comprobación e investigación) no quiere decir que las mismas carezcan de límites. Es evidente que la Administración no puede ir en contra de sus propios actos, en perjuicio del contribuyente, sino que debe respetar las exigencias de la buena fe y la confianza legítima. Por ello, si de forma expresa o tácita se aceptó en algún momento la existencia de cantidades a compensar o deducir, no puede revisarse ese criterio con ocasión de la liquidación de las obligaciones en que se practica la compensación o deducción que estaba pendiente. Dicho de otro modo, no pueden considerarse fraudulentos negocios jurídicos que en ejercicios previos, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron como tales». El profesor de la Universidad Complutense cita en apoyo de sus tesis las SSTs de 4 de noviembre de 2013 y 6 de marzo de 2014. El Grupo Parlamentario Catalán, en su enmienda número 85 en el Congreso de los Diputados, defendió la necesidad de someter la actuación de la Administración al principio de confianza legítima, como manifestación del principio de seguridad jurídica y buena fe.

⁹⁰ «La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así cuando la Administración tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados. Así pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pueden producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público. Para dar solución a los problemas expuestos, se regula el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado».

⁹¹ En tal sentido, ORON MORATAL, G.: «El Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT y el principio de seguridad jurídica», *REDF*, núm. 165, 2015, pág. 46.

vos usarán artes de pesca tan poco recomendables como las redes de arrastre, capturando todo lo que se mueva en el lecho marino, toda vez que en el momento en el que se realice una comprobación atinente a un impuesto la interrupción de la prescripción se extenderá automáticamente a todas las obligaciones relacionadas con dicho tributo, a pesar de no haberse iniciado formalmente un procedimiento de comprobación con semejante alcance. Una vez más, la seguridad jurídica del contribuyente queda muy malparada.

d) Se contempla la notificación electrónica y los nuevos periodos de suspensión en el artículo 104 de la LGT.

Para sujetos obligados o acogidos voluntariamente a la recepción de notificaciones practicadas a través de medios electrónicos (fundamentalmente sociedades mercantiles), y a los efectos de entender válidamente consumada la obligación de notificar, se entenderá cumplida esta con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada. Por otra parte, y a los efectos de no incluirlos en el cómputo del plazo de resolución, a los periodos de interrupción justificada y a las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, se añaden ahora los nuevos periodos de suspensión de los plazos previstos por la Ley 34/2015 (especialmente los previstos en el art. 150 LGT).

e) La factura pierde su condición de medio de prueba privilegiado.

Se modifica a este respecto el artículo 106.4 de la LGT, señalando que si la Administración tributaria cuestionase la existencia de las operaciones reflejadas en la factura, corresponde al obligado aportar las pruebas oportunas sobre la realidad de aquellas. Todo ello puede poner en serios aprietos a determinados contribuyentes, especialmente a profesionales que documenten en la factura sus trabajos intelectuales o de intermediación que son, en muchas ocasiones, de muy difícil prueba⁹². Otra vez nos topamos con un precepto auténticamente interesado para salvaguardar la comodidad de la AEAT, pues trata de apuntalar la doctrina más discutida y beligerante del TEAC, totalmente favorable a la Administración, abjurando de otra doctrina del TS y de algún Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), más proclives a una cierta igualdad de armas procedimentales. Los TEAR venían estableciendo que la factura no constituía un medio de prueba privilegiado de la realidad de las operaciones aunque, eso sí, para desvirtuarlo se exigía una actividad probatoria de la Inspección encaminada a reunir una serie de indicios capaces de otorgar mayor verosimilitud a las consideraciones administrativas que a la versión aportada por el contribuyente. El TEAC, sin embargo, se había posicionado muy abiertamente en contra de ese matiz de los TEAR, abogando por no otorgar

⁹² La medida fue criticada abiertamente por el Consejo de Estado.

credibilidad a las facturas como medio prevalente de prueba. La Ley 34/2015 se posiciona a favor de las tesis del TEAC, alterando el régimen probatorio vigente hasta la fecha y dispensando a la Administración de obtener las mínimas pruebas indiciarias, negando así, de paso, toda eficacia a la factura aportada por el contribuyente sobre la que se viertan las sospechas de la AEAT⁹³. La previsión resultaba innecesaria, pues la interpretación de los órganos revisores era ya suficientemente favorable a la Administración tributaria (no primaba a la factura sobre las restantes pruebas), pero al menos otorgaba una garantía mínima de contradicción entre las partes, estableciendo una cierta igualdad de condiciones a ambas, beneficiando simplemente a quien hubiese reunido mejores indicios de lo que afirmaba o pretendía el contrario⁹⁴. En este mismo sentido se pronunció el Consejo de Estado, para el que el hecho de que la factura no constituya un medio de prueba y que una vez objetada por la Administración corresponda al obligado aportar las pruebas sobre la realidad de las operaciones, determina una regla «excesivamente onerosa para el contribuyente, por lo que debería reconsiderarse»⁹⁵.

f) **Se establece la posibilidad de que la Administración tributaria distribuya linealmente las cuotas anuales, cuando no disponga de datos para aplicarlos a los periodos de liquidación inferiores al año.**

A través de la introducción de un nuevo apartado 5 en el artículo 108 de la LGT, se otorga carta de naturaleza a una conducta que había sido ya castigada por los órganos revisores, cuando la Administración actúa sin el mínimo esfuerzo o la diligencia que le sería exigible. Nos referimos a aquellos casos en los que se dispone de un dato de operaciones anual (generalmente procedente del modelo 347) y, o bien no se requiere a los proveedores o clientes, o se les requiere y estos no atienden debidamente la solicitud administrativa. La nueva previsión permite a la Administración

⁹³ El propio preámbulo de la ley explicita ese cambio de la siguiente forma: «Por otro lado, se precisa cuál es el valor probatorio de las facturas en el sentido establecido en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, esto es, negando que las facturas sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones».

⁹⁴ El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014 incidía muy críticamente en esta cuestión, denunciando que «no se mencionan los supuestos o motivos por los que la Administración pueda cuestionar la efectividad de la factura, de manera que se deja al libre arbitrio de la Administración la admisión o no de la factura cuya deducibilidad se ha producido. Además, se incluye un nuevo apartado 6 en el artículo 106 LGT, que impone un ámbito temporal para la aportación de pruebas, disponiendo que una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite. Previsión que puede conculcar el derecho de defensa del obligado tributario, y que no se explica ni se justifica en la exposición de motivos del anteproyecto». Respecto de esto último, es decir, ese apartado 6 al que alude el voto particular, la Ley 34/2015 finalmente no lo ha introducido. *Vid.* al respecto las críticas en nuestro trabajo «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», *op. cit.*, págs. 20 y ss.

⁹⁵ Dictamen cit. pág. 126.

resolver la cuestión de una forma sumamente cómoda y expeditiva: liquidando y prorrateando los datos anuales que obran en su poder (la norma no le obliga a recabar ulterior información) entre los periodos a regularizar, siempre que el obligado tributario no justifique la procedencia de un reparto temporal diferente. Ahora bien, convendría no confundir la eficacia administrativa con la dispensa de la diligencia exigible; piénsese que con ello se está consagrando la actuación «a bulto», lo que resulta especialmente llamativo por cuanto que este irregular comportamiento, al que ahora la Ley 34/2015 otorga carta de naturaleza, había sido previamente considerado como no ajustado a Derecho por algunos órganos revisores administrativos y judiciales. Una curiosa forma, desde luego, de reforzar la seguridad jurídica.

g) Se limitan las cuotas o bases a compensar, en los casos de comprobación, a las existentes en el momento de iniciarse la misma, excluyendo la posibilidad de presentar declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación.

La previsión se materializa a través de la introducción de un nuevo apartado 4 en el artículo 119. Me aventuro a señalar que estamos ante un epítome o paradigma que revela el inequívoco interés recaudatorio de la reforma. Con esta medida se trata de cerrar un criterio jurisprudencial y doctrinal incluso del propio TEAC, como es la denominada regularización íntegra, por la que se reconoce que los procedimientos de comprobación deben incluir la verificación y corrección de todo aquello que se compruebe, ya sean aspectos que perjudiquen o que beneficien al contribuyente y que no es sino la plasmación del principio constitucional de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad (art. 31 CE)⁹⁶. Desde luego, la previsión normativa resulta difícilmente aceptable, pues choca con la obligación de determinar la verdadera magnitud del tributo, intentando incrementar la liquidación al máximo, difiriendo de paso a momentos

⁹⁶ Resoluciones del TEAC de 28 de septiembre de 2006 y 19 de febrero de 2015; SSAN de 18 de febrero y 14 de junio de 2004; SSTS de 23 de enero y 5 de junio de 2014, 18 de septiembre de 2013 y 3 de abril de 2008. *Vid.* al respecto el conciso pero excelente trabajo de BAS SORIA, J.: «El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario», *RCyT. CEF*, núm. 387, 2015, págs. 156 y ss. En su enmienda de adición número 29 en el Congreso de los Diputados, UPyD solicitó que se incluyera la necesidad de regularización completa por parte de la Inspección «no permitiendo que IVAs soportados por una sociedad que sean deducibles en otro periodo queden sin regularizar apoyándose en el hecho formal de que el procedimiento de comprobación tributaria no se extiende al periodo impositivo posterior en el que dichas cuotas han de ser deducidas, o que provisiones no deducidas en un periodo impositivo que sean deducibles en otro, queden sin ajustarse por la misma razón formal (...) la reforma de la LGT constituye la ocasión más oportuna para, al mismo tiempo que se refuerzan las facultades de la Inspección en aras del interés general, reconocer paralelamente los derechos de los obligados tributarios a obtener una regularización completa de su situación tributaria que evite un enriquecimiento injusto a favor de la HP, reconocimiento ya contemplado en reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo». En el mismo sentido, el Grupo Parlamentario Catalán (enmiendas 90 y 97 en el Congreso) señaló que la no inclusión de todos los aspectos a regularizar, tanto favorables como no favorables para el contribuyente, resultaba incongruente cuando se otorga a la Administración la facultad de comprobar o investigar sin límite alguno de prescripción o con plazos muy superiores a los cuatro años.

posteriores la regularización de los eventuales errores que hubiera podido cometer el contribuyente y que le hubieren perjudicado⁹⁷.

h) Tasación pericial contradictoria (TPC) y procedimiento sancionador.

La Ley 34/2015 modifica la redacción del artículo 135.1 de la LGT, suspendiendo el plazo para iniciar o concluir el procedimiento sancionador cuando se solicite TPC, dado que, con la regulación vigente hasta el momento, a la Administración le resultaba muy complicada la imposición de una sanción contra una liquidación de cuyo valor se discrepaba a través de la TPC. La nueva previsión normativa también contempla aquel caso en el que la sanción hubiese sido ya impuesta con anterioridad a la solicitud de la TPC y esta arroja finalmente una liquidación inferior a la primera. En este caso, se prevé simplemente la anulación de la sanción, sin necesidad de articular o acudir a un procedimiento de revocación, para sustituirla por otra nueva que tenga en cuenta la cuantía de la nueva liquidación dictada. Nada que objetar a ambas previsiones, pues resulta positivo que la eventual sanción se imponga sobre la correcta magnitud del tributo, y no sobre cuantías previas discutidas, tal y como ocurría hasta ahora.

i) Posibilidad de examinar la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada, siempre que se aporte voluntariamente por el contribuyente, y sin que dicha aportación ejerza efecto preclusivo alguno.

La novedad consagrada por la Ley 34/2015 resulta innecesaria, lo que no merecería mayor comentario si no se prestara a las habituales perversiones del tenor literal de la norma a que tan acostumbrados nos tiene la Administración. Evidentemente, lo que contiene el artículo 136 de la LGT es una limitación de las actuaciones comprobadoras a realizar, pero la misma nunca ha impedido examinar y valorar todo aquello que voluntariamente quisiera aportar el contribuyente en apoyo de sus alegaciones, incluyendo en este punto la contabilidad, tal y como ha reconocido el TEAC. Naturalmente, esa aportación no impide una posterior comprobación administrativa de lo contabilizado, al resultar evidente que el límite de las actuaciones comprobadoras viene marcado por el alcance fijado al inicio de las mismas y es susceptible de ser posteriormente ampliado, de conformidad con el procedimiento legalmente establecido. De hecho, es doctrina reiterada del TEAC la irregularidad (anulabilidad) de las actuaciones realizadas con un alcance superior al fijado formalmente en las comunicaciones a tal fin previstas.

⁹⁷ La exposición de motivos lo justifica afirmando lo que sigue: «Se señala expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida».

j) Ampliación de los plazos de duración del procedimiento inspector y supresión de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras.

La Ley 34/2015 modifica completamente el artículo 150 de la LGT, de manera que el plazo general del procedimiento inspector pasa de 12 a 18 meses como regla general e incluso a 27 si la cifra anual de negocios del obligado tributario fuese igual o superior a la requerida para auditar cuentas, o si estuviese integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal, o al régimen especial de grupo de entidades, así como cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS. No hay referencia alguna ya en el precepto a la especial complejidad de las actuaciones inspectoras, pues se han pretendido objetivar las causas de la ampliación, atendida la jurisprudencia adversa que exigía la motivación de dichas causas y, lo que es más importante, la incidencia que las mismas comportaban en la propia ampliación del plazo⁹⁸. Estos plazos pueden además alargarse –de hecho se alargarán– con las nuevas suspensiones introducidas en el precepto. Constituye esta una cuestión en la que mejor puede apreciarse el equilibrio entre las potestades administrativas y los derechos de

⁹⁸ Efectivamente, la SAN, de fecha 8 de noviembre de 2012, en su FJ 4.º, trajo a colación la doctrina jurisprudencial sentada, entre otras, en la STS de 24 de enero de 2011, rec. n.º 5990/2007, exponiendo lo que sigue: «Todo ello hace especialmente necesaria la motivación del acto de liquidación, ..., en lo que atañe a cada una de las dilaciones imputadas al contribuyente; a su causa motivadora; a la documentación requerida, que debe quedar identificada perfectamente en el acuerdo de liquidación; a la influencia del retraso o de las incidencias surgidas en la aportación o entrega de tal documentación para la marcha de la regularización; al hecho de si la entrega de la documentación requerida fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, especificando el plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos o informaciones que, por especificación reglamentaria, no puede ser inferior en ningún caso a diez días, que deben entenderse hábiles; a la existencia o no de advertencia... Finalmente la motivación de la resolución liquidatoria, ..., debería especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciendo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores. Es de recordar, además, que la motivación es preceptiva en los actos de gravamen, categoría dogmática en que sin duda se integran las liquidaciones tributarias...». En el mismo sentido, la SAN n.º 1233/2012, de 15 de marzo. Igualmente, la STS de 19 de abril de 2012: «El Tribunal Supremo, siguiendo la línea marcada en sentencias anteriores (STS 24/01/2011, STS 28/01/2011, 24/11/2011) sobre la necesaria huida del automatismo a la hora de analizar las dilaciones, según la cual no todo retraso constituye per se una dilación imputable al sujeto inspeccionado, pues eso solo sucederá cuando impida continuar con normalidad la actuación inspectora... Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea... Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento (Sentencia del TS de 28/01/2011). Más cuando nada razona la Administración para justificar que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora (Sentencia del TS de 24/11/2011)».

los ciudadanos. La nueva regulación contiene a este respecto plazos más amplios para la conclusión del procedimiento inspector, así como la introducción en ellos de supuestos concretos de suspensión que se excluyen del cómputo del plazo del procedimiento inquisitivo. Además, se suprime la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras que hasta ahora operaba en el límite de los seis meses⁹⁹. En lo atinente a la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, la Memoria del Anteproyecto ya destacaba sus tres rasgos esenciales: a) La sustitución de las interrupciones y dilaciones implícitas en el procedimiento, es decir, no individualizadas o especificadas, por supuestos concretos y tasados que no se incluyen en el cómputo del plazo de finalización del plazo inspector; b) La posibilidad de que la suspensión solo afecte a parte de los periodos, obligaciones tributarias o elementos comprobados, en cuyo caso el procedimiento continuaría respecto de la parte no afectada; c) La transformación de algún plazo del procedimiento inspector, calificado hasta ahora como interrupción justificada, por otro de suspensión (vgr. remisión del expediente a la Comisión consultiva para la resolución del posible conflicto en la aplicación de la norma tributaria).

Todo ello es censurable, habida cuenta de que la suspensión es un instituto propio de la caducidad o la perención –la interrupción, sin embargo, de la prescripción– y más cuando paradójicamente la nueva ley no varía la situación anterior en la que junto con el procedimiento de recaudación el inspector tampoco asocia en ningún momento esa caducidad al rebasamiento del plazo para su conclusión (extremo este que sí acontece en el resto de los procedimientos tributarios). Es más, lo que pretende la nueva normativa es ampliar la duración de las actuaciones inspectoras, objetivándolas para impedir así los constantes y acertados pronunciamientos jurisprudenciales sobre la metodología de trabajo de la Inspección. Incluso en una modificación sutil, pero de consecuencias realmente trascendentales para el contribuyente introducida en el artículo 150.2 de la LGT, llega a señalarse que «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». Tal precepto es muy parecido, pero sustancialmente distinto, al mandato contenido hasta ahora en el artículo 104.2 de

⁹⁹ El PSOE, en su enmienda número 51 en el Congreso, abogó por que se mantuviese la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras como supuesto no interruptivo de la prescripción, si bien compartía la necesidad de la ampliación de los plazos inspectores prevista en el proyecto legislativo en tramitación. Por su parte, el Grupo Parlamentario Catalán en su enmienda número 96, propuso incluir nuevamente la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras «puesto que su eliminación supone nuevamente un menoscabo de los derechos y garantías del contribuyente y un respaldo a la actuación negligente de la Administración, máxime, cuando se mantiene, de forma indirecta, la "dilación por causa no imputable a la Administración" para los supuestos en los que el contribuyente aporte tardíamente la documentación requerida. Creemos que es contrario a los principios de impulso y celeridad (Ley 30/1992) que deben presidir todo procedimiento administrativo el hecho de que la Inspección pudiera estar, por ejemplo, 20 meses sin realizar actuación alguna, y ular las actuaciones en los últimos meses dentro del periodo máximo de duración del procedimiento».

la LGT, pues como señaló el Consejo de Estado en su dictamen al proyecto legislativo, no es lo mismo establecer que, a los solos efectos de cumplir la obligación de notificar en plazo (art. 104) valga el intento de notificación (v.gr. para que ese procedimiento, de ser el caso, no caducase), que decir que sea bastante tal intento a dos efectos (no a uno): entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución. De esta manera, concluía el Consejo de Estado, «el intento de notificación no es que sea apto o válido para que dicho plazo continúe, sino más bien lo contrario: es idóneo para que el plazo se suspenda (...). 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»¹⁰⁰. El alto órgano consultivo criticaba así, y con toda la razón, que el proyecto de ley demostrara mayor interés en el mantenimiento a ultranza de la suspensión del plazo, que en el logro de la finalidad para la que todo procedimiento es establecido y que no es otro que el conocimiento y traslado regular y tempestivo de las actuaciones al ciudadano con el fin de otorgarle la posibilidad de contradicción¹⁰¹. La conclusión para el Consejo de Estado no fue otra que la inconveniencia de la previsión normativa, por sus efectos perjudiciales para el contribuyente: «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»¹⁰².

El nuevo artículo 150.3 prevé seis supuestos de suspensión que permitirán prolongar en el tiempo el plazo de las actuaciones inspectoras más allá de los plazos

¹⁰⁰ Dictamen cit. pág. 81.

¹⁰¹ La enmienda número 98 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados defendía suprimir esta previsión «ya que la suspensión del procedimiento inspector por el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o liquidación no impide a la Administración seguir actuando, otorgando, por tanto, a la misma libertad de acción sin límite temporal, pudiendo determinar libremente el fin de la presente suspensión con la notificación efectiva al obligado tributario. En consecuencia, la presente suspensión supone un detrimento de los derechos y garantías del contribuyente en aras de la libertad de actuación de la Administración tributaria».

¹⁰² Dictamen cit. pág. 82.

ampliados a los que hemos hecho mención: a) Remisión del expediente a delito cuando no se practique la liquidación (de conformidad con las nuevas previsiones insertas en el Título VI que alumbró la Ley 34/2015; *vid. infra*); b) Recepción de comunicación por 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) Planteamiento de conflicto por la Inspección ante las Juntas Arbitrales del Concierto vasco o del Convenio navarro; d) Remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva; e) Intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones; f) Concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones. Como ya hemos apuntado estos supuestos de suspensión pueden no afectar a algún periodo, obligación o elemento, de manera tal que la Ley 34/2015 permite desagregar aquellas partes de la comprobación no afectadas por la suspensión de aquellas otras que lo estén¹⁰³. Finalizada la suspensión, el procedimiento inspector continuará por el plazo que quedara restante.

Por otra parte, insistimos, además de la ampliación generosa de los plazos de finalización del procedimiento inspector, se suprime una previsión antes contenida en la LGT 2003 y que resultaba muy necesaria para combatir las inacciones de la Inspección. Nos referimos al contenido del artículo 150.2 de la LGT, donde se ha suprimido la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por causas no imputables al obligado tributario. Hasta ahora, rebasado el plazo máximo fijado para dichas actuaciones, se producía la no interrupción de la prescripción, un efecto típico de la caducidad (arts. 92.3 y 44.2 Ley 30/1992), pero también podía producirse la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, lo que suponía una cautela adicional para garantizar que aquellas persiguiesen eficazmente la exacción del tributo. Con la supresión de esta medida, no solo no se favorece el adecuado trabajo de la Inspección, más bien todo lo contrario, sino que en la práctica se concentra en plazos mucho más largos la posibilidad de entender como no interrumpida la prescripción y con ello la facultad de realizar posibles ingresos espontáneos por parte del contribuyente que, a partir de ahora, serán ya mucho más difíciles de materializar¹⁰⁴.

El apartado 4 del artículo 150 de la LGT constituye otra novedad de la reforma y contempla la posibilidad de solicitar con anterioridad a la apertura del trámite de audiencia «uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los

¹⁰³ Previsión esta que no contribuirá al cumplimiento de los objetivos de la reforma en este campo y que no son otros, según la propia exposición de motivos de la Ley 34/2015, que la simplificación de la normativa, la seguridad jurídica y la reducción significativa de la conflictividad tributaria.

¹⁰⁴ Tal supresión para el Consejo de Estado supone «un paso más en la desnaturalización de la prescripción y la posibilidad de alargamiento de los plazos en beneficio de la Administración» (Dictamen cit. pág. 85).

requerimientos efectuados al mismo». En principio la medida parece interesante, pero son tales los condicionantes a los que se la somete que resulta aventurado afirmarlo. De entrada, la solicitud se remite a ulteriores requisitos reglamentarios, sin que pueda exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento. Tales periodos, por supuesto, tal y como acontecía hasta ahora, implican una simple suspensión que no afecta al plazo de duración del propio procedimiento, sino que se descuentan del mismo. Y, para colmo, se somete al juicio de los actuarios su concesión, que podrá ser denegada –sin posibilidad de impugnación alguna– si no se encontrase debidamente justificada o fuese susceptible de perjudicar el desarrollo de las actuaciones inspectoras. Se prevé además una nueva ampliación del plazo del procedimiento por tres meses más cuando durante el desarrollo del mismo, y apercibido por tres veces, el obligado tributario manifestase que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada –o no la aportase íntegramente en el plazo concedido– y luego procediese a rectificar esa omisión, siempre que se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde el inicio del procedimiento. Esa ampliación podrá ser incluso de seis meses en los supuestos de estimación indirecta de la base imponible cuando se cumplan análogas condiciones –salvo el triple apercibimiento que en este caso no será necesario– a las antes señaladas. Conviene no olvidar tampoco que el número 7 del artículo 150 prevé el agotamiento del plazo que restara para finalizar el procedimiento en el supuesto de retroacción de actuaciones por defectos formales apreciados por los órganos revisores (Tribunales económico-administrativos o judiciales) si dicho plazo fuese inferior a seis meses y en caso contrario, es decir, si fuese superior, sería en todo caso de seis meses. Esta última previsión es contraria a la que se recogía en la LGT/2003, donde se ordenaba agotar el plazo no consumido de inspección, salvo que fuese inferior a seis meses, en cuyo caso sería aplicable ese plazo semestral.

La conclusión, por lo tanto, es que además de ampliarse el plazo general del procedimiento inspector a 18 meses, el excepcional de 27 va a convertirse, sin duda, en el de más generalizada aplicación, pues se reserva a todos aquellos obligados cuyo volumen de operaciones sea igual o superior al requerido para auditar cuentas que, no hay que ser un genio para descubrirlo, no son otros que los llamados precisamente a ser objeto habitual de un procedimiento inspector. Atendida además la delegación reglamentaria que prevé el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas en su disposición adicional primera, letra f), al Gobierno de turno le será sumamente fácil modular, a su más completo antojo, el universo de obligados tributarios acreedores a esos plazos más dilatados de comprobación¹⁰⁵. Además, también quedarán sujetos

¹⁰⁵ Esa disposición adicional primera, titulada «Auditoría obligatoria», es del siguiente tenor literal: «1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el apartado 2 del artículo 1, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes

a este plazo de 27 meses los obligados tributarios integrados en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades. Si a todo esto sumamos el juego de las suspensiones, tal y como hemos señalado en líneas antecedentes, y el incierto papel que a partir de ahora puede jugar la reforma en el inconsciente de la jurisprudencia –quien hasta ahora era valiente exigiendo la debida demostración y motivación de las dificultades en el desarrollo de las actuaciones inspectoras y no solo la mera invocación de las causas que permitían la ampliación del plazo procedimental legalmente previsto–, el panorama no es precisamente halagüeño para el obligado tributario¹⁰⁶. Desde luego, lo que no parece que vaya a lograrse es el propósito contenido en la exposición de motivos de la Ley 34/2015 de dotar de una mayor seguridad jurídica a la duración del procedimiento inspector. Más bien nos parece que se consolidará esa vieja variante de especialización del Derecho tributario: la ciencia del plazo procedimental y sus efectos en la interrupción de la prescripción, pero ahora con muchos menos visos de éxito para el contribuyente ante actuaciones perezosas o poco diligentes de la AEAT.

k) Se introducen nuevos parámetros para el cálculo de la estimación indirecta de la base imponible, precisándose la posibilidad de alcances parciales de la misma.

La Ley 34/2015 modifica el apartado 3 del artículo 158 de la LGT, a la par que introduce dos nuevos apartados 4 y 5, en el precepto. Se especifica así que los datos o referencias a emplear en el cálculo de la base imponible pueden provenir de los signos, índices y módulos, si el obligado pudo haber aplicado el método de estimación objetiva, pero también de los datos de la propia empresa, de los estudios estadísticos

tes circunstancias: a) Que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación. b) Que emitan obligaciones en oferta pública. c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas de multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los Fondos de pensiones y sus entidades gestoras. e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad».

¹⁰⁶ Como acertadamente señala MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación...», *op. cit.*, pág. 16, «increíblemente, a esta trascendental e inquietante reforma se refiere la exposición de motivos del proyecto de ley que se comenta, indicando que se trata de una regulación dirigida a simplificar de manera importante la normativa vigente, a otorgar –como no– una mayor seguridad jurídica y a reducir significativamente la conflictividad tributaria. No creo que esta cínica valoración de la reforma del procedimiento inspector merezca mayor comentario».

o de muestras efectuadas por la propia Inspección, precisándose que la estimación indirecta puede aplicarse solo a las ventas e ingresos, o solo a las compras y gastos, o a ambos simultáneamente, atendiendo a los datos ocultados o inexistentes. Asimismo, y en el caso de cuotas soportadas en el IVA, se admite expresamente la deducibilidad aunque no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general exige la normativa del tributo, a condición, eso sí, de que la Administración pueda advenir, a través de datos o indicios, la realidad de las cuotas soportadas¹⁰⁷. En este mismo impuesto la norma faculta a la Administración para estimar bases y cuotas repartidas linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justificase la procedencia de un reparto temporal diferente.

Lo primero que llama la atención es el error en la ubicación de estas novedades, pues las mismas no son meras cuestiones procedimentales, sino materiales, que corresponden a la regulación contenida en el artículo 53 de la LGT. Por otra parte, resulta curioso que se trate de codificar contra la jurisprudencia habida hasta la fecha, pues las fuentes de las que se extrae la información para la confección de la estimación indirecta de la base imponible aludidas por la Ley 34/2015, son algunas de las que ya se habían considerado absolutamente inadecuadas por la propia jurisprudencia (muestras de la Inspección, que no identifican las empresas, por ejemplo). Algunos de esos sistemas de muestras no verificables, se encuentran afectados de un vicio fundamental, perfectamente salvable hoy en día por la cantidad de información existente a todos los niveles, y es la imposibilidad de contestar si los elementos tomados en la muestra son comparables, por dimensión, actividad o cualquier otra razón, con la empresa a la que se pretende estimar o valorar. Compárese este sistema con el método del margen neto que se aplica en las operaciones vinculadas y que concluye con un examen, empresa por empresa, para determinar si los comparables son adecuados o no. Creemos que sería mucho mejor la utilización de este sistema, infinitamente más garantista para las dos partes intervinientes respecto de la exactitud y acierto del procedimiento. Desde luego, en este ámbito y con semejante metodología, los recursos y pleitos contras las liquidaciones derivadas de las estimaciones indirectas de bases imponibles están completamente asegurados, traicionando de nuevo los beatíficos propósitos que dicen alentar la modificación legislativa¹⁰⁸.

A mi juicio en una norma codificadora como la LGT resultaría muy conveniente insistir en la necesidad de que la estimación indirecta salvaguarde el principio de capacidad económica, y que los resultados que se obtengan a su través persigan idéntica

¹⁰⁷ Esta nueva previsión resultaba innecesaria, al estar implícita en el artículo 53.2 a) de la LGT, y además ha sido sancionado por la jurisprudencia; si se dispone de un dato cierto, el mismo no se valora, solo se valoran aquellos datos desconocidos y necesarios para integrar y conformar la base imponible.

¹⁰⁸ *Vid.* al respecto, extensamente, ALONSO GONZÁLEZ, L.; CAAMAÑO ANIDO, M. A.; GARCÍA NOVOA, C.; MAGRANER MORENO, F.; MERINO JARA, I. y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Derecho y Práctica Tributaria*, CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.), REAF/REGAF/WOLTERS KLUVER, Valencia, 2013, págs. 223 y ss.

finalidad que la propia determinación directa de la base imponible. Se trata de metodologías distintas –en función de las diversas circunstancias concurrentes– que deben arrojar cifras similares. Cargar las tintas solo en las compras o solo en las ventas o los datos estadísticos, a mayor comodidad de la Inspección y según le interese, únicamente contribuirá a la obtención de la mayor liquidación posible, aunque esté muy alejada de la verdadera base imponible del sujeto pasivo y, por ende, de su verdadera capacidad económica. En la estimación indirecta se busca la verdad porque aun cuando suponga un medio excepcional de determinación de la base que fortalece la posición de la Administración, un ordenamiento que quiera respetar tanto el derecho de esta como el del sujeto pasivo a una correcta aplicación de los tributos, no puede dejar su utilización al completo arbitrio de la Inspección, ni puede conceder a esta poderes tales que signifiquen, de hecho, una absoluta libertad a la hora de fijar la magnitud del hecho imponible, toda vez que en la medida en que esto sucediese, el tributo «establecido por ley» se convertiría en un tributo «establecido por la Administración» y las normas que regulasen la estimación indirecta se habrían alejado de los principios constitucionales básicos de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad¹⁰⁹. La reforma pretende una vez más facilitarle las cosas a la Inspección para que actúe como tiene por costumbre, pero esta vez con el marchamo de legalidad que supone el amparo explícito a ciertas metodologías de trabajo¹¹⁰.

¹⁰⁹ Por todo ello, la SAN de 17 de febrero de 1998 dirá que la cifra resultante de la estimación indirecta «tiene en realidad el mismo valor que si hubiera sido determinada en un sistema de estimación directa». Y en esta misma línea, la STS de 26 de abril de 1993, afirmará que «las cifras alcanzadas –con el método de estimación indirecta– no tiene por qué tener menor rigor probatorio que si se hubiese acudido a la estimación directa». Por eso, la STS de 22 de enero de 1999 añadirá por su parte que sin ignorar la dificultad que comporta la aplicación del régimen de estimación indirecta «producto de la conducta, al menos omisiva, del contribuyente, ello no releva a la entidad acreedora de la deuda tributaria de la obligación que legalmente se le impone de conectar, con más o menos exactitud, pero siempre con algún fundamento, con la realidad fáctica sus afirmaciones determinadoras de las bases impositivas», considerándose contraria a Derecho la determinación del volumen de ventas que constituya un mero juicio de valor ayuno de soporte suficiente, como cuando «carezca de una mínima apoyatura real y se ancle en meras deducciones derivadas del razonamiento humano y de la opción por un criterio equilibrado y equidistante». Y es que, como reconoce el propio TS en Sentencias de 24 de julio y 17 de octubre de 1998, «cuando no es posible determinar por completo las bases tributarias a partir de las declaraciones y contabilidad del sujeto pasivo, la legislación autoriza la utilización del sistema de estimación indirecta, incluido el método indiciario... Ahora bien, lo que no puede hacer la Administración es prescindir de esa investigación y partiendo de la omisión contable o declarativa del contribuyente, aplicar presunciones –carentes de lógica o sin fundamento, como señala en párrafos posteriores la propia sentencia–, a menos que estén explícitamente autorizadas por la ley».

¹¹⁰ Se avalan así planteamientos del TEAC recogidos en Resoluciones de 14 de septiembre de 1987, 29 de enero de 1988, 5 de junio de 1990 y 8 de mayo de 1991. En su Resolución de 10 de enero de 1996, el propio TEAC afirmó lo siguiente: «Que una vez examinada toda la documentación aportada al sujeto pasivo, el Inspector actuario entiende que existe "incongruencia" entre las anotaciones en los libros-registros, las facturas presentadas y los rendimientos que se obtienen en dicho sector y que han sido admitidos por el titular de la actividad, lo que impide obtener el rendimiento neto de forma directa y en base a los documentos exhibidos (...) La incongruencia entre la suma de compras y gastos y los rendimientos estimados puestos de manifiesto a través de datos del propio sector. Y esta incongruencia contable viene a confirmar que la contabilidad no recoge la imagen fiel de los resultados de la sociedad». A partir de ahora, pues, resultarán más difíciles planteamientos correctos, como el recogido en la STS de 6 de junio de 1998, en cuyo FJ

l) Se especifica como posible sujeto infractor a la entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.

Dicha modificación se opera a través de la modificación de la letra d) del apartado 1 del artículo 181 que hasta este momento aludía a la sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal y obedece a la nueva configuración de dicho régimen, realizada a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

m) Se modifica la regulación de la infracción tributaria por presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos de información.

Las novedades a este respecto se introducen en los apartados 1, 2, 4, 5 y 7 del artículo 199 de la LGT donde, por lo que se refiere a los dos primeros apartados, se alude a otros documentos con trascendencia tributaria (además de los que ya se contenían en el precepto: autoliquidaciones, declaraciones o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras). En los apartados 4 y 5 se rebaja la cuantía mínima de la sanción (elevada a 1.500 euros por la Ley 7/2012, de 29 de octubre) a 250 euros. Por fin, en el apartado 7 se introduce una novedosa sanción consistente en multa pecuniaria fija de 250 euros por la presentación de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

n) Se tipifica como infracción tributaria grave el retraso en la llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación.

La Ley 34/2015 introduce una nueva letra g) en el artículo 200.1 de la LGT que recoge tal previsión. En el número 3 de ese mismo precepto se introduce otra nove-

3.º se afirmaba lo siguiente: «es cierto igualmente que, en el presente caso, Hacienda partió de las cifras de ventas y desgravación fiscal suministradas por la contabilidad de la entidad aquí apelante, en la que, conforme se ha dicho, la Inspección no detectó anomalías sustanciales y que fue solo a partir de las diferencias advertidas entre esos datos y los resultantes del antecitado estado estadístico BASOCI [base de datos obrante en poder de la Administración con información elaborada a partir de las declaraciones de exportadores] cuando procedió a proponer la elevación de las bases declaradas para acomodarlas a los indicados datos internos. Pero no es menos cierto que este método ni pudo suponer una correcta aplicación del régimen de estimación directa (...) ni tampoco la de los métodos indirectos (...) En el supuesto de autos, los resultados obrantes en el listado estadístico en cuestión debían haber estado soportados por los correspondientes documentos aduaneros de exportación. Solo así hubieran podido desvirtuar la contabilidad en principio aceptada por el sujeto pasivo. De ahí que sobre la base de una discrepancia entre contabilidad y listado, respecto del que se admite que pueda incluso presentar discrepancia con la realidad exportadora producida y los valores tenidos en cuenta al contabilizar y realizar la declaración de exportación, no pueda imponerse al sujeto pasivo la carga de demostrar su inexactitud». Otra cosa muy distinta es que se aprecie anomalía sustancial contable en aquellos casos de irregularidades cotejadas en un número representativo de operaciones, lo que permitiría aplicar la estimación indirecta sobre el conjunto de las mismas (STS de 15 de diciembre de 2008).

dad, consistente en la sanción de dicho retraso con multa pecuniaria proporcional de un 0,5% del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000¹¹¹.

- o) **Se tipifican y sancionan como infracciones graves las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, estableciendo su incompatibilidad con las infracciones y sanciones previstas por los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT y declarando la plena aplicabilidad de las reducciones generales.**

De conformidad con lo que se ha expuesto con anterioridad en relación con el nuevo tratamiento del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la Ley 34/2015 introduce un nuevo artículo 206 bis donde se especifica que la falta de ingreso, obtención o solicitud indebida de una devolución o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros que se hubieran podido materializar a través de negocios regularizados de conformidad con lo previsto en el artículo 15 de la LGT constituirá infracción tributaria grave, exclusivamente en aquellos casos en los que se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de la regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para su general conocimiento antes del inicio del plazo de presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

El nuevo precepto no aclara la forma en la que se garantizará esa publicidad, que se posterga a posterior desarrollo reglamentario. La sanción derivada de la infracción dependerá del supuesto comisivo empleado, de tal manera que en el caso de: a) Falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda; la multa pecuniaria será proporcional del 50% de la cuantía eludida; b) Obtención indebida de una devolución; la multa pecuniaria será proporcional del 50% de la cuantía devuelta indebidamente; c) Solicitud indebida de una devolución; multa proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada; d) Determinación o acreditación improcedente de partidas o créditos; multa proporcional del 15% del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas o del 50% si se tratase de partidas a deducir en la cuota o de créditos aparentes. Se prevé en todos estos casos la posible aplicación de las re-

¹¹¹ El Grupo Parlamentario Catalán proponía la supresión de la medida o bien una sanción consistente en una multa pecuniaria fija de 600 euros en ese retraso, justificando en su enmienda número 101 en el Congreso de los Diputados lo siguiente: «La sanción prevista en el Proyecto de Ley por el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT es totalmente desproporcionada y vulnera los principios de aplicación en materia sancionadora: proporcionalidad, culpabilidad y seguridad jurídica. Por ello se propone establecer una sanción por el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT equiparable a la sanción establecida para los supuestos de demora en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias».

ducciones generales previstas por la LGT del 50% de la cuantía de la sanción por acta con acuerdo o del 30% en los supuestos de conformidad¹¹².

p) Ampliación del plazo de seis meses previsto para la finalización del procedimiento sancionador.

La Ley 34/2015 introduce un nuevo párrafo en el apartado 2 del artículo 211 de la LGT con el fin de aunar los tiempos inspectores a los sancionadores, de manera que cuando se vea alterado o ampliado el plazo del procedimiento inspector por la concurrencia de determinadas circunstancias, también pueda modularse o extenderse por idéntico lapso temporal el plazo legalmente previsto de seis meses para el procedimiento sancionador. En concreto, se prevé dicho alargamiento del plazo en aquellos casos en los que, de conformidad con lo previsto en el artículo 150.5 de la LGT, el obligado tributario manifestase que no tiene o no va a aportar la información y luego lo hiciese (el procedimiento inspector se ampliaría aquí tres o seis meses) o en aquellos otros casos de aplicación del método de estimación indirecta de la base imponible.

Esta nueva previsión legal fue muy criticada por el Consejo de Estado, siendo además de todo punto innecesaria, pues se parte de la premisa de una tramitación si-

¹¹² En su enmienda número 102 en el Congreso de los Diputados, el Grupo Parlamentario Catalán insistió de nuevo en la incorrección de la medida y su posible inconstitucionalidad: «El nuevo artículo 206 bis tipifica como infracción tributaria "el incumplimiento de las obligaciones tributarias". Esta indefinición de la conducta infractora, junto con la remisión en blanco contenida en su apartado segundo, 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 supone una vulneración clara del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad que rige el derecho administrativo sancionador, tal como han señalado el Consejo General del Poder Judicial como el Consejo de Estado en sus respectivos informes (página 39 informe del Consejo de Estado). El Proyecto de Ley únicamente ha atendido formalmente las exigencias del Consejo de Estado, trasladando la sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma del Título I al Título IV de la ley, pero el contenido del nuevo artículo 206 bis incurre en las mismas infracciones señaladas por el máximo órgano consultivo que determinan su probable inconstitucionalidad». Además, en su enmienda número 103 aludía al problema constituido por la emanación de criterios administrativos posteriores a la realización de determinadas operaciones susceptibles de ser calificadas como abusivas, así como la delimitación del concepto de «igualdad sustancial» esencialmente indeterminado y por ello inadmisibles en el ámbito sancionador. Planteaba así que los incumplimientos tributarios derivados de la calificación de determinados hechos u operaciones como abusivos fuesen públicos antes de la presentación de la correspondiente autoliquidación, pues de otra forma se podría lesionar el principio de seguridad jurídica de determinados obligados que hubiesen decidido intervenir en operaciones o realizar inversiones que, solo días o meses después de su realización, fuesen incluidas en la publicación de operaciones realizadas en conflicto en aplicación de la norma. No hacerlo así incidiría, a su juicio, en las decisiones de invertir en España, pues los posibles inversores carecerían de la necesaria seguridad jurídica sobre la calificación de su conducta a los efectos de una posible sanción. Además, y en coherencia con lo anterior señalaban que «la existencia de un acto administrativo en el que se haya declarado una operación como realizada en conflicto en aplicación de la norma no debe ser tomada en consideración para sancionar conductas posteriores si dicho acto se encuentra pendiente de reclamación o recurso. Por ello, debería exigirse que la liquidación en la que se haya apreciado por primera vez la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma sea firme». Por supuesto, tales observaciones no fueron asumidas por la mayoría parlamentaria del Congreso de los Diputados.

multánea del procedimiento de liquidación y del sancionador¹¹³, cuando lo cierto es que el artículo 209 de la LGT ya otorga un plazo de tres meses para la iniciación del procedimiento sancionador una vez notificada la correspondiente liquidación. La ampliación, por lo tanto, únicamente persigue la más completa comodidad de los funcionarios de la Administración tributaria.

3. NUEVO TÍTULO VI. PREVISIONES EN TORNO AL PRESUNTO DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

a) Rasgos generales más relevantes del nuevo Título VI de la LGT

La introducción de un nuevo Título VI en la LGT, en sintonía con el artículo 305.5 del Código Penal (CP), obedece a la necesidad, según expresaba la propia Memoria del Proyecto de Ley, 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»¹¹⁴. Hasta ahora, en los casos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública, la deuda tributaria se convertía en una figura distinta en el seno de un proceso penal –responsabilidad civil derivada del delito–, atendida la imposibilidad absoluta de liquidación administrativa. Además, se decía que su presunto autor recibía un trato más favorable al dispensado a cualquier otro obligado tributario, quien no estaba exento de pagar o garantizar su deuda tributaria. El propio preámbulo de la Ley 34/2015 ya alerta que, como consecuencia de la reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, y del CP por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacía necesario un procedimiento administrativo que permitiese practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas, aun en los supuestos en los que se ini-

¹¹³ Así lo hace la propia exposición de motivos de la Ley 34/2015 cuando señala que «resulta necesario introducir modificaciones en el título correspondiente, que también se ve alterado como consecuencia de la nueva regulación del plazo del procedimiento inspector, ya que pueden darse supuestos de extensión de dicho plazo una vez iniciado el procedimiento sancionador, por lo que resulta preciso trasladar a este último la eventual extensión del primero». En el sentir del Consejo de Estado, la previsión contenida en el artículo 211.2 de la LGT, y en virtud de la cual el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente cuando concurra con el procedimiento inspector (lo que de hecho siempre pasará), «alargará así en exceso no solo los plazos inspectores, sino también el propio procedimiento sancionador» (Dictamen cit. pág. 127).

¹¹⁴ El vigente artículo 305.5 del CP distingue la liquidación vinculada con el presunto delito y aquella otra que pudiera no estarlo, señalando a este respecto que «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 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 suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

ciase la incoación de la causa penal¹¹⁵. La gran novedad que apunta la Ley 34/2015 en este punto estriba en que a partir de ahora la intervención de la Administración tributaria será activa, pues no solo practicará la liquidación correspondiente, sino que desarrollará todas las actuaciones recaudatorias tendentes al cobro de esa deuda tributaria presuntamente delictiva. Ahora bien, todo ello sin perjuicio de que, en determinados casos, el legislador haya optado –como consecuencia del carácter potestativo fijado en la norma penal– por la paralización de las actuaciones, sin práctica de liquidación alguna, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional. Asimismo, la promulgación de la Ley 34/2015 ha comportado la modificación de la LECrim. y la LJCA para garantizar, en el primer caso, que la mera presentación ante el juez de lo Penal de una solicitud de suspensión de la ejecutividad de la liquidación no produzca efecto alguno, salvo acuerdo judicial expreso con formalización de garantías, y, en el segundo, que cualquier cuestión o controversia relativa a la liquidación administrativa practicada en el seno de la instrucción penal, quede excluida del orden contencioso-administrativo, de manera que este no intervenga, ni pueda tener conocimiento de las pretensiones que los obligados tributarios pudieran ventilar a tal fin, para lo cual se establece la inatacabilidad o el carácter irrecurrible de esas liquidaciones administrativas.

La nueva regulación implica la prohibición de cualquier procedimiento sancionador sobre hechos presuntamente constitutivos de delito (lo que es correcto), junto con la posible práctica de dos liquidaciones administrativas –lo que, como veremos, constituye un semillero de problemas que obedece a un error de fondo original–, una vinculada a los elementos de la obligación tributaria que tuvieran relación con el presunto delito y la otra atinente a los elementos desvinculados de esas presuntas actividades delictivas. De esta manera, la Administración tributaria podrá a partir de ahora practicar esas dos liquidaciones salvo las excepciones previstas en el artículo 251 de la LGT: a) Cuando pudiera ocasionar la prescripción del delito; b) Cuando de resultas de la investigación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación, o no hubiera sido posible atribuirlo a un obligado tributario concreto; c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

Las nuevas previsiones legales, si bien no establecen la obligación de liquidar por parte de la Administración todos aquellos elementos vinculados al delito, sí revelan una verdadera obsesión por impedir el recurso judicial contencioso-administrativo tanto de la posible liquidación practicada, como de la decisión de no hacerlo¹¹⁶. En la liquidación administrativa no vinculada al presunto delito, operaría el régimen normal de recursos y reclamaciones legalmente previstos.

¹¹⁵ De esta manera, los órganos de recaudación de la AEAT mantendrían la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio de los posibles responsables, utilizando las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de la LGT, pudiendo en su caso adoptar las correspondientes medidas cautelares.

¹¹⁶ En realidad y como bien señala ESPEJO POYATO, I. «La recaudación del impuesto evadido en la imposible reforma de la LGT», *RCyT*, CEF, núm. 388, 2015, pág. 25, «si algo caracteriza al proyecto de reforma es la pretensión de excluir a la jurisdicción contencioso-administrativa del control de los aspectos estrictamente tributarios (liquidación administrativa y recaudación) de la deuda tributaria presuntamente defraudada». Para la autora, sin embargo, tal pretensión «ya se puede anticipar que será frustrada» (pág. 29).

Por otra parte, si bien el juez de lo Penal será el competente sobre las medidas cautelares y de ejecución que hubieran sido adoptadas por la Administración en su liquidación, la nueva normativa pone especial cuidado en limitar esa potestad judicial, razón por la cual, el CGPJ en un voto particular a su dictamen lamentaba que a la AEAT se le atribuyesen unas facultades «que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal». Efectivamente, esta medida supone una clara injerencia en una competencia típicamente judicial, que nunca debió producirse (como aconteció con la Ley 7/2012) y mucho menos ampliarse (como hace ahora la Ley 34/2015). De hecho, resulta de dudosa constitucionalidad al vulnerar claramente el mandato constitucional que reserva la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado a jueces y tribunales¹¹⁷.

Con esta nueva opción legal, que implica un giro copernicano respecto de la situación vigente hasta ahora, se nos antoja sumamente difícil compatibilizar la salvaguarda de los intereses del Erario Público con el adecuado respeto a los principios constitucionales¹¹⁸. Si a este primer dato

¹¹⁷ El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014 enfatiza especialmente la rareza de unas medidas adoptadas por la Administración que no podrán ser recurridas y que primarán incluso sobre las propias decisiones judiciales: «...se sigue manteniendo la posibilidad de que la Administración tributaria, que va a ser denunciante o querellante y parte en el procedimiento penal, pueda acordar medidas cautelares para asegurar las responsabilidades pecuniarias que pudieran derivarse del delito, lo que resulta insólito en nuestro ordenamiento jurídico, en el que el juez de instrucción es el verdadero director de la investigación penal y a quien corresponde el juicio de proporcionalidad y necesidad de la medida cautelar. Con este sistema, se relega al juez al mero papel revisor de la medida adoptada por el denunciante y perjudicado. Potestad que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal. Especialmente grave resulta la posibilidad de subsistencia de las medidas cautelares adoptadas por la Administración tributaria cuando se acuerde por el órgano judicial la suspensión de las actuaciones de recaudación de la liquidación provisional de los conceptos y elementos vinculados al presunto delito. En este caso, el párrafo último del apartado 6 del artículo 81 de la LGT se limita a establecer que se notificarán las medidas al Ministerio Fiscal y al órgano judicial que acordó la suspensión «y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento». Sin embargo, para la suspensión de los actos de recaudación, el juez penal ha de establecer una garantía o dispensar al encausado, total o parcialmente, de la garantía. Por lo que el mantenimiento de una medida cautelar adoptada por la Administración no resulta justificada, pues el juez ya acordó la garantía que entendió suficiente para cubrir el importe de la liquidación administrativa practicada, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma (nuevo art. 614 bis.4 LECrim.). De manera que el mantenimiento de la medida cautelar adoptada por el órgano administrativo es desproporcionada y excesiva y no encuentra otra justificación que un injustificado recelo de la Administración a la suficiencia de la garantía fijada por el juez. Lo correcto sería acordar, *ex lege*, el cese de la medida cautelar adoptada por la Administración una vez que el juez penal haya acordado la suspensión de las acciones recaudatorias de la liquidación provisional de los elementos vinculados al presunto delito y se haya prestado, en su caso, la garantía fijada por él. Bastando, en consecuencia, que el órgano judicial comunique a la Administración el auto acordando la suspensión y la constitución de fianza, en su caso, para que aquella proceda a alzar las medidas cautelares por ella adoptadas. Por lo que se considera necesaria la modificación de este precepto. La reforma, además, no subsana el vacío legal sobre el procedimiento para adoptar por la Administración tributaria la medida cautelar, ni el de su ratificación o revocación por el juez penal, no contemplándose la necesaria audiencia al interesado, ni la posibilidad de su impugnación mediante el régimen de recursos».

¹¹⁸ Sobre este punto, MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación...», *op. cit.*, pág. 17, se muestra igualmente crítico señalando a este respecto que «las justificaciones que se dan no resultan desde luego jurídicamente consistentes, aunque, por supuesto, le van a resultar de gran utilidad a la eficacia recaudatoria de la Hacienda Pública».

se le une otro, cual es el error de partida sobre la prejudicialidad administrativa –aspecto sobre el que luego volveremos–, el problema está servido. Pero es que además, y como ya tuvo ocasión de apuntar el Consejo de Estado, el culmen del problema estriba en que la modificación aprobada rebasa ampliamente las previsiones contenidas en el propio CP. Algunas de las nuevas medidas incorporadas a la ley son razonables. Tal es el caso de la regularización voluntaria del contribuyente como reverso del delito que pone fin a la lesión del bien jurídico originada por la defraudación (y relacionado con ella la potestad de comprobar la existencia o no de dicha regularización incluso para periodos en los que se hubiese producido la prescripción administrativa –que no penal– atendido el distinto plazo previsto de ambas) o la introducción de determinadas especialidades en el ámbito de la liquidación de la deuda aduanera, pasando por la ampliación del tiempo de adopción de las medidas cautelares para evitar su caducidad antes del inicio del proceso judicial.

Otras son, sin embargo, de muy dudosa constitucionalidad, pues no solo menoscaban la arquitectura jurídica del proceso penal, sino que desnaturalizan el propio procedimiento administrativo, so pretexto de la eficacia a ultranza en la gestión recaudatoria. Formalmente, se respeta la primacía del juez de lo Penal en la determinación de la cuota a través de la correspondiente sentencia, modificándose para ello el artículo 3 de la LECrim., pero mientras que en la LGT/2003 la liquidación contenida en el procedimiento inspector era tan solo una mera previsión, a los efectos de activar una *notitia criminis* que permitiese valorar la existencia de los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal, a partir de ahora ya se contará con una verdadera liquidación administrativa, con el evidente influjo que ello puede suponer para unos jueces de lo Penal cargados de trabajo y que carecen de los conocimientos oportunos en una materia tan técnica como la tributaria. Ese exceso de trabajo y la falta de práctica en un campo tan específico con el impositivo determinará con toda seguridad que al contribuyente no le quede otro remedio que articular muy bien la prueba pericial, única capaz de insuflar la duda respecto de la liquidación administrativa previamente practicada. Y tres cuartos de lo mismo acontecerá con las medidas cautelares administrativas adoptadas, porque a la AEAT le resultará sumamente fácil argumentar el *periculum in mora* (que apoyará en la propia existencia de la causa) así como la invocación formal del *fumus bonis iuris* para lograr su propósito. Pretendo decir con todo ello que, lo queramos o no, la nueva regulación predetermina una inequívoca compulsión o vinculación del juez de lo Penal respecto de lo actuado por la Administración tributaria¹¹⁹. Pero sin duda, uno de los aspectos más llamati-

¹¹⁹ A esa bicefalia orgánica y procedimental se ha referido acertadamente y en tono muy crítico MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación...», *op. cit.*, pág. 18, señalando lo siguiente: «Obcecado por la celeridad recaudatoria, el legislador desconoce, con la reforma primero del delito y su proyectada consumación ahora con la reforma de la LGT, que de lo que se trata es de conocer y aplicar lo que podríamos denominar la "verdad del derecho". Esto es, que el ordenamiento jurídico contiene una sola regulación "verdadera" y que en determinados supuestos –concretamente, cuando se considera por la Administración que hay indicios de delito– es el propio ordenamiento jurídico quien determina cuál es el órgano o poder del Estado (en estos casos, el judicial) que debe dilucidar la regulación "verdadera". Y que naturalmente ha de hacerlo con todas las consecuencias, y lo que no se puede es someter al ciudadano –que entre otras cosas no tiene culpa alguna en la dilación recaudatoria que puede suponer el esclarecimiento de esa "verdad jurídica"–, a esa especie de bis in idem que es la actuación conjunta y descoordinada de dos poderes distintos del Estado sobre su comportamiento fiscal presunta y provisionalmente calificado de anómalo. El que mientras se dilucida

vos y criticables es el atinente a la imposibilidad de articular recurso administrativo alguno contra aquellas deudas tributarias liquidadas y vinculadas al presunto delito con la Hacienda Pública en los términos señalados por los artículos 253.1 y 254.1 de la LGT. La Memoria administrativa que acompañaba al entonces Proyecto de Ley justificaba esta opción en la cobertura que a la misma dispensaría el juez de lo Penal –despreciando esos evidentes y peligrosos influjos apuntados con anterioridad– en el caso de condena al reo y en la plena reversibilidad de la situación de apreciarse la inexistencia del delito, en cuyo caso la liquidación perdería su vinculación con esa naturaleza delictiva y, por ende, sería plenamente recurrible. En tal sentido, el Consejo de Estado abogaba por arbitrar algún medio en la vía administrativa que permitiera combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que pudieran concurrir en esa liquidación administrativa¹²⁰. Ninguna de esas observaciones ha prosperado en la Ley 34/2015.

b) Las novedosas previsiones legales

1. Práctica de dos liquidaciones en supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública y abstención del inicio o continuación del procedimiento sancionador.

Se introduce un nuevo artículo 250 de la LGT donde se prevén esas dos posibles liquidaciones. La primera, la correspondiente a los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación no vinculados con el posible delito que podrá impugnarse en vía económico-administrativa y contenciosa (art. 254.2 LGT). La segunda, la atinente a elementos vinculados con el presunto delito (que en caso de condena fijará definitivamente el juez de lo Penal) y que deviene irrecurrible en vía administrativa y contencioso-administrativa (art. 254 LGT), pero donde se concederá trámite de audiencia al obligado tributario, advirtiéndole de la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o al juez. En esta segunda liquidación se veta la posible iniciación de un procedimiento sancionador o su continuación si ya se hubiese iniciado, advirtiéndose expresamente (y por duplicado, *vid.* los nuevos arts. 253.1 y 254.1 LGT) de que los posibles defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa no producirán efecto alguno extintivo, total o parcial, de la obligación tributaria vinculada al delito, ni siquiera los normales previstos en el artículo 150.6 letras a) y b), por rebasamiento del plazo de las actuaciones inspectoras (no interrupción de la prescripción y la posibilidad de realizar pagos espontáneos); efectos últimos estos que sí desplegarían su virtualidad, en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, sobreseimiento

la existencia y en su caso el alcance de esa anomalía, se estén produciendo actuaciones y controles paralelos sobre una conducta fiscal que no ha sido todavía legítima y definitivamente calificada, es contrario a la esencia misma del Estado de Derecho en el sentido más elemental de su significado».

¹²⁰ Dictamen cit. pág. 96.

libre o provisional, así como absolución judicial. Esta previsión, relativa a la sanación de cualquier defecto procedimental que pudiera extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada al delito, constituye claramente un exceso legal carente de justificación alguna que, muy previsiblemente, acabará convirtiendo en presuntos delitos muchas actuaciones inspectoras viciadas. El peligro es tan obvio y la tentación tan fuerte, que no vale la pena que nos detengamos en ulteriores explicaciones. Una vez concedido el trámite de audiencia y a la vista de las alegaciones del obligado tributario a la propuesta de liquidación se dictará la liquidación propiamente dicha para, a continuación, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, comenzando el periodo voluntario de pago una vez se haya notificado formalmente la admisión a trámite de la denuncia o querrela (art. 255 LGT).

Por lo tanto, existirán tres notificaciones; la primera atinente a la propuesta de liquidación, la segunda correspondiente a la liquidación para, por fin, concluir con la que inicia el periodo voluntario de ingreso. Resulta un tanto paradójico que no se permita la impugnación de la liquidación, pero sí los actos de cobro, si bien únicamente por los motivos tasados tradicionales contenidos en los artículos 167.3 (providencia de apremio), 170.3 (diligencia de embargo) y 172.1 (enajenación de bienes embargados) y contra cuya denegación cabrá, esta vez sí, acudir a la vía económico-administrativa y posterior contencioso-administrativa. De no admitirse la querrela o denuncia, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación para formalizar el acta correspondiente, debiendo concluirse aquellas en el plazo legal que restase del tiempo ya consumido en las actuaciones o en seis meses si este último fuese superior, computándose dicho plazo desde la recepción de la resolución judicial por el órgano competente que deba continuar el procedimiento y exigiéndose los intereses de demora correspondientes. Estos dos últimos extremos resultan criticables, especialmente el primero, porque resulta de imposible control (hubiera sido más acertado vincularlo, por ejemplo, a la comunicación efectuada a la Abogacía del Estado, como representante de la AEAT en la causa penal).

En aquellos casos en los que por un mismo concepto impositivo y periodo pudiesen distinguirse elementos vinculados al presunto delito y otros en los que no se aprecia conducta dolosa, sería también posible la práctica de dos liquidaciones separadas. La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá todos los elementos en los que se aprecie dolo, restándose los ajustes a favor del contribuyente, así como cualquier otra partida a compensar o deducir en la base o en la cuota que pudieran corresponderle (incluida la cuota ingresada en su día como consecuencia de la declaración presentada). La propuesta de liquidación vinculada al acta, es decir, lo referido a elementos no relacionados con el delito, comprenderá la totalidad de los elementos comprobados (también los vinculados al delito), deduciéndose la cantidad resultante de la propuesta de liquidación unida al delito. No obstante, el artículo 253 *in fine* de la LGT permite la opción de cálculo de ambas cuotas (la vinculada al delito y la que no lo está) mediante la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir

en la base o en la cuota, remitiéndose para ello a los términos de un futuro reglamento. Dicha opción debe comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

2. Posible no liquidación administrativa, pese a la remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción penal, que queda suspendida hasta tanto el juez no adopte una resolución al respecto.

Como ya hemos señalado con anterioridad, el nuevo artículo 251 de la LGT faculta a la Administración para no liquidar cuando: a) la tramitación de la liquidación pudiera ocasionar la prescripción del delito; b) de resultas de la investigación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación, o no hubiera sido posible atribuirlo a un obligado tributario concreto; c) la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En estos tres casos, no se dará audiencia al obligado sobre esa remisión de los hechos a la vía penal y quedarán suspendidas las facultades liquidatorias administrativas hasta tanto no se dicte sentencia, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones, o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Si se hubiera iniciado procedimiento sancionador, este se entenderá concluido en el momento de remisión de los hechos a la vía penal.

Ninguna de estas tres excepciones a la obligación de liquidar reviste una justificación sólida, especialmente la última, pues resulta de todo punto incompatible con la nueva filosofía que destila la Ley 34/2015. Parece más bien un portillo abierto a la justificación de cualquier solución por la que pudiese optar la Inspección (ya hemos señalado que la comodidad de esta es una de las líneas medulares de la nueva regulación). Pero es que tampoco la tienen las dos primeras. Remitir el tanto de culpa al juez o al Ministerio Fiscal sin haber concluido mínimamente las indagaciones capaces de arrojar luz sobre la posible comisión del delito, ni quién sea el obligado tributario para evitar la prescripción del delito, implica reconocer abiertamente las dudas sobre el elemento objetivo del tipo penal o la naturaleza y participación del presunto inculpado, lo que generará problemas de todo tipo al juez, además de complicar extraordinariamente la fijación del momento mismo de la interrupción de la prescripción a efectos penales. Sobre esto último convendría advertir de que, aun cuando pudiera parecer sencillo, la determinación exacta del momento en el que se considera consumado el delito de defraudación tributaria—como *dies a quo* a efectos del cómputo del periodo prescriptivo—no es en absoluto pacífica, lo que acrecienta las dificultades inherentes a toda instrucción penal¹²¹. Dicho plazo, en principio, será

¹²¹ Además, en los tributos de declaración periódica (por ejemplo IVA) a efectos de la prescripción se debe tener en cuenta como día inicial del cómputo no la fecha de finalización del plazo de presentación de cada una de las declaraciones trimestrales, sino el 30 de enero del año siguiente, toda vez que al ser los periodos de declaración inferiores a 12 meses (al ser trimestrales), el importe de lo defraudado debe referirse al año natural completo. Tal es la doctrina de la Sentencia de

el mismo tanto para el autor material del ilícito penal (generalmente el contribuyente) como para el asesor fiscal o cualquier otro tercero en su condición de cooperador necesario o cómplice¹²², pero lo cierto es que la jurisprudencia del TS no se ha pronunciado con claridad acerca de los plazos aplicables a los partícipes en el delito y la doctrina admite directa e indirectamente la prescripción individual de los distintos intervinientes en el hecho, lo que en buena lógica debería comportar también la aplicación de diferentes plazos prescriptivos, según sea el grado de participación de cada sujeto¹²³. Además, y por si lo anterior no bastara, la doctrina se encuentra dividida, toda vez que para un sector, como consecuencia de la vigencia del principio de accesoriadad, el cómputo del plazo prescriptivo debe iniciarse en la fecha de la comisión del hecho principal¹²⁴, mientras que otro sector doctrinal, en cambio, estima que ese cómputo ha de realizarse individualmente, por lo que el hecho penal de cada uno de los partícipes comenzaría a prescribir a partir de la realización de su propia y personal contribución al delito¹²⁵. En realidad, no existen razones legales poderosas que obliguen a establecer un cómputo individual de la prescripción porque con independencia de que la teoría de la accesoriadad tampoco ofrece una respuesta acabada, segura y unívoca, lo cierto es que el ilícito penal cometido no es otro que el delito del autor (contribuyente), a cuya realización el partícipe (asesor fiscal o cualquier tercero) coopera, de tal suerte que el cómputo de la prescripción debe iniciarse, para todos, en el momento de la consumación del delito¹²⁶. Pero la cuestión sobre la

la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de septiembre de 2000. Tanto la doctrina como la jurisprudencia entienden que cuando el legislador penal se refiere al momento de comisión del delito, está adoptando el criterio del resultado o, en general, el de la consumación. Por todas, SSTS de 15 de octubre de 2001, 26 de octubre de 2001, 21 de diciembre de 1999, 9 de julio de 1995, 8 de julio de 1998, 26 de octubre de 1971, 27 de diciembre de 1974 y 1 de junio de 1999.

¹²² De conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo, «en los casos de continuidad delictiva solo se inicia o arranca el cómputo para la prescripción desde que cesa la actividad antijurídica o se perpetra el último hecho de la cadena punible» (STS de 19 de enero de 2002; en el mismo sentido, SSTS de 17 noviembre de 1964, 3 de febrero de 1984, 4 de diciembre de 1985 y 4 de febrero de 1994).

¹²³ GONZÁLEZ TAPIA, M. I.: *La prescripción en el Derecho penal*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 100.

¹²⁴ MORILLAS CUEVA, L.: *Acerca de la prescripción de los delitos y de las penas*, Comares, Granada, 1980, pág. 69; ANTÓN ONECA, J.: *Derecho Penal* (anotada y puesta al día por J. J. HERNÁNDEZ GUIJARRO y L. BENEYTES MERINO), 2.ª ed., Akal/Iure, Madrid, 1986, pág. 614; REY GONZÁLEZ, C.: *La prescripción de la infracción penal (en el Código de 1995)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, 2.ª ed. 1999, págs. 126 y ss.; GLI PASCUAL, A.: *La prescripción en Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 163 y ss.; ZAMORA MORENO, M. A.: «La prescripción del delito en el copartícipe rebelde», *RJC*, 1992, pág. 162 y ss.; JESCHECK, H.: *Tratado de Derecho penal, Parte General*, 4.ª ed. corregida y ampliada, traducción de José Luis MANZANARES SAMANIEGO, Comares, Granada, 1993, pág. 824. También es esta la posición mantenida por la STS de 26 de julio de 1999 en un supuesto de cooperación necesaria.

¹²⁵ BANACLOCHE PALAO, J.: «Algunas reflexiones críticas en torno a la prescripción penal», *Revista de Derecho Procesal*, 1997, n.º 2, pág. 296; PASTOR ALCOY, F.: *La prescripción del delito, la falta y la pena. Análisis jurisprudencial sistematizado. Comentarios y formularios*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 1995, págs. 43 y ss. También la STS de 7 de marzo de 1993, en el caso de la actividad del inductor en un delito continuado.

¹²⁶ GONZÁLEZ TAPIA, M. I.: *La prescripción en el Derecho Penal*, *op. cit.*, pág. 183.

consumación del delito fiscal está también directamente relacionada con la naturaleza misma del tipo, pues si se considera este como un delito de mera actividad, la consumación tendría lugar en el momento en que el sujeto activo hubiese realizado los actos necesarios para la obtención del resultado, con absoluta independencia de que el mismo se hubiera alcanzado (piénsese, por ejemplo, en el caso de la obtención indebida de devoluciones tributarias, donde el delito se consumaría con la mera presentación de la declaración, a pesar de que luego no se obtuviera la devolución solicitada). Por el contrario, de considerar el delito de defraudación tributaria como un delito de puro resultado, la consumación no se alcanzaría hasta tanto no se hubiese producido el resultado lesivo para la Hacienda Pública. La doctrina mayoritaria considera el delito de defraudación como un ilícito que exige la producción de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, de manera que hasta tanto este perjuicio no se hubiese producido, no podría hablarse en ningún caso de consumación de aquel¹²⁷. Como puede observarse, un enjambre de problemas que la nueva legislación, lejos de contribuir a su resolución, contribuirá a agitar, al permitir la remisión del expediente a la jurisdicción penal sin el adecuado trabajo previo.

3. Regularización voluntaria.

El artículo 252 de la LGT prevé la regularización voluntaria del obligado tributario como supuesto capaz de enervar las posibles actuaciones penales, en consonan-

¹²⁷ En tal sentido, RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (dir.), JORGE BARREIRO, A. (coord.), SUÁREZ GONZÁLEZ, C.; LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A.; CANCIO MELIA, M. y FEJOO SÁNCHEZ, B.: *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 876. DEL MORAL GARCÍA, A.: *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*, VV. AA., coord. DEL MORAL, A., T. II, Comares, Granada, 2002, pág. 1987; DE LA CUESTA ARZAMENDI, J. L.: «El fraude en materia de ingresos de la UE», en el *Nuevo Derecho Penal Español. Estudios penales en memoria del profesor Jose Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 1.202; LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A.: «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», *Derecho Penal Económico*, Manual de Formación Continuada, núm. 14, CGPJ, 2002, pág. 381. APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 60. La STSJ de Extremadura de 29 de enero de 1998 precisa a este respecto que «la consumación se produce cuando no se ingresa el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto. La mera presentación de la declaración inexacta antes de la conclusión del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación no constituiría un delito consumado, pues este requiere que el sujeto haya perdido la posibilidad de revocación de lo actuado, por ejemplo, mediante la presentación de una declaración complementaria». De la misma manera, la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado afirma que «los supuestos en que la regularización se produce antes de la consumación delictiva no encajan en el artículo 305.4, por tratarse de casos de desistimiento voluntario que impiden la consumación del delito fiscal». Por su parte, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 26 de julio de 1999, 6 de noviembre de 2000 y 3 de enero de 2003, ha señalado que «tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos –como sucede en el caso actual–, lo relevante penalmente es la omisión, es decir, la elusión del pago del impuesto (...) En consecuencia, no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria».

cia con las previsiones atinentes a la excusa absolutoria en el CP¹²⁸. Para evitar polémicas de rancia tradición, se exige no solo el reconocimiento completo de la deuda (cuota, intereses y recargos) a través de la pertinente declaración o autoliquidación, sino su pago, incluso cuando se hubiese producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda (atendidos los distintos plazos de prescripción administrativa y penal). El precepto se cuida de señalar que en orden a la adecuada comprobación de la regularización practicada, la Administración podrá desplegar sus facultades inquisitivas, aunque se hubiese ya consumado la prescripción administrativa. La solución final por la que se decanta el precepto es el pago completo de la cantidad regularizada (no solo su reconocimiento) para desterrar comportamientos de pago parcial o fraccionado, tendentes a alcanzar el umbral necesario y evitar así la consideración criminal de la conducta a través del elemento objetivo del tipo penal, es decir, pagar parcialmente con el fin de que la cuota defraudada no alcance los 120.000 euros.

4. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.

Señala la Ley 34/2015 que la liquidación administrativa vinculada al delito se ajustará a lo determinado finalmente por el juez de lo Penal. Si coincidiera la cuota determinada por este con la fijada por la Administración tributaria, no habrá más que liquidar los intereses de demora y recargos correspondientes. Si no existiese dicha coincidencia, la liquidación administrativa habría de modificarse, pero ello no afectará a las actuaciones recaudatorias realizadas. La nueva regulación no contempla la posibilidad de que el juez pudiera dictar una cuantía defraudada mayor que la inicialmente liquidada por la Administración (una prueba quizás irrefutable de ese influjo administrativo sobre la judicatura al que antes aludíamos), de manera que el artículo 257 de la LGT prevé en tal caso la aplicación de lo dispuesto para las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. Si la sentencia penal declarase la inexistencia de la propia obligación tributaria, la liquidación administrativa debería anularse con las devoluciones y reembolsos antes señalados. En el caso de que dicha sentencia declarase la existencia de la obligación, pero la paralela ausencia de dolo y, por ende, de delito, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito, con respecto a los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados y se formalizará el acta inspectora correspondiente, que debe concluir en el plazo que restase del consumido o en seis meses si este fuese superior, exigiéndose intereses de demora para la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento.

¹²⁸ El Grupo Parlamentario Socialista defendió en su enmienda núm. 52 en el Congreso la supresión del artículo 252 y con ello la desaparición de la exención de la pena por regularización de la situación tributaria, «concepción del delito fiscal reiteradamente rechazada por el GPS».

c) Crítica a la regulación adoptada

De todo lo anteriormente señalado puede inferirse que la Ley 34/2015 ha creado un modelo mixto e incoherente, pues a la aparición de los indicios de delito no se le reviste de los caracteres de toda investigación criminal, pero al contribuyente se le despoja de sus derechos más elementales en la propia vía administrativa, impidiéndole el acceso judicial al orden especializado que le es propio *ratione materiae* (la Jurisdicción contencioso-administrativa) y todo ello, tanto si se decide liquidar como si no¹²⁹. Ello vulnera lo previsto en el artículo 24.2 de la CE y además tendrá un inevitable influjo en la jurisdicción penal, que actuará bajo la monitorización de los funcionarios de la AEAT en una materia que al juez de lo Penal le es en muchas ocasiones ajena. Por otra parte, y no es una cuestión precisamente menor, tal mixtificación hace de todo punto imposible la aplicación del derecho fundamental a la no autoincriminación recogido en el artículo 25 de nuestra Constitución, atendido el amplísimo deber de colaborar con la inspección en la vía administrativa que, lejos de detenerse se acelera, vulnerándose con ello también la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), pues el sistema permite una permeabilidad en el uso de las pruebas que entierra definitivamente cualquier pretensión de hacer efectivo el derecho a no autoinculparse, en especial teniendo en cuenta la agravación de la infracción por excusa, resistencia o negativa, operada por la Ley 7/2012¹³⁰. Nótese que el TC en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, ya tuvo que advertir expresamente sobre el peligro que constituiría ese adverso influjo al que antes aludíamos, señalando expresamente a estos efectos que «no es admisible que el proceso

¹²⁹ Conculcando lo dispuesto por la STC 76/1992, de 14 de mayo, que enfatiza la necesidad de que sean los tribunales contencioso-administrativos los que controlen la legalidad de los actos de la Administración y no los del orden Penal.

¹³⁰ El Tribunal de Estrasburgo en los asuntos Funke, Saunders, Bendenoun y JB contra Suiza, entre otros, ha reconocido que el derecho a la no autoinculpación, ex artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos, impide que, bajo la amenaza de la sanción, se constrina al sujeto a entregar todo tipo de pruebas o documentos, incluidos los contables, señalando además que la información así obtenida bajo apercibimiento de sanción no puede ser utilizada como prueba incriminatoria ni en un proceso penal, ni en un procedimiento sancionador administrativo. Además, en el caso Bendenoun de forma expresa, el tribunal señaló que el citado artículo 6.1 de la convención debe aplicarse con relación a las sanciones de naturaleza fiscal. De conformidad con tal jurisprudencia, el alcance del derecho a guardar silencio implica: a) Su invocación por personas físicas o jurídicas; b) No solo en el caso de acusación formal, sino también durante la fase de instrucción; c) No solo en procesos penales, sino también en cualquier procedimiento que concluya con la imposición de sanciones o multas; d) No solo para evitar la autoinculpación, sino también para evitar incriminar a otros; e) Abarca la negativa a proporcionar cualquier información, incluida la documental; f) Si el acusado ejerce este derecho, las autoridades no pueden obligarle a desbloquear información con el fin de proporcionarla; g) No puede suponer una presunción de culpabilidad; h) El investigador o acusador debe informar de este derecho a la primera oportunidad posible; i) Es un derecho renunciable por el sujeto. Y todo ello sin olvidar que en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 LOPJ, las pruebas obtenidas con violación de un derecho fundamental (en este caso el 25 CE) serían nulas de pleno derecho por aplicación de la doctrina procesal del «fruto del árbol envenenado». Por el momento, en nuestro país no ha gozado de mucho eco esta doctrina del TEDH en la jurisprudencia del TC (obligatoria por otra parte, al ser España signataria de la Convención Europea de Derechos Humanos, ex art. 10. 2 CE). El TC prima el fin público tributario sobre el derecho a la no autoinculpación, olvidando que el deber de contribuir no se antepone a los derechos fundamentales, si bien es verdad que sin un adecuado cumplimiento de aquel, estos no tendrían posible aplicación. *Vid.* al respecto LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *QF*, núm. 8, 2015, págs. 19 y ss.

penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente». Aspecto este sobre el que también ha debido incidir la jurisprudencia del TS (Sentencias de 23 de diciembre de 1991 y 26 de abril de 1993), para la que no resulta posible admitir *ab initio* como ciertos, aquellos hechos que figuran recogidos en la documentación administrativa a través de la cual se plasma la actividad de la Inspección. Es más, con esta nueva regulación se incide además silentemente en otro peligro ya advertido por el TS (Sentencias de 5 de marzo de 1992 y 27 de enero de 1994), el TC (Sentencia de 7 de julio de 1989) e incluso el TEDH (Sentencia de 6 de diciembre de 1988), consistente en la adopción de la fórmula «dar por reproducido» respecto de las afirmaciones vertidas en el material documental aportado por la Inspección, sin que haya adquirido verdadero valor probatorio, al no haber sido sometido a la debida contradicción.

La nueva regulación pretende, si se me permite la expresión, sorber y soplar, pues aun cuando su única meta es la del cobro de la deuda presuntamente evadida, no puede soslayar por completo el hecho de que haya en curso una verdadera investigación criminal. De la misma manera, tampoco puede evitar que la persistencia en el requerimiento de datos tendentes a la práctica de la liquidación, lesione el derecho fundamental a la no autoinculpación, menoscabando con ello la tutela judicial efectiva¹³¹. El diseño jurídico de la cuestión es incorrecto desde su misma génesis, es decir, desde la modificación del artículo 305 del CP en el año 2012¹³². Y la nueva re-

¹³¹ Sobre todo en su expresión de derecho al acceso a los recursos (STC 37/1995, de 7 de febrero, y 64/1995, de 3 de abril).

¹³² El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, se muestra muy incisivo a este respecto: «Se declara en la exposición de motivos del Anteproyecto que una de las modificaciones más relevantes, la del nuevo Título VI de la LGT, se introduce como consecuencia de la nueva regulación del artículo 305 CP por la Ley Orgánica 7/2012, desarrollando, por un lado, el sistema de procedimientos paralelos anunciado en el artículo 305.5 del CP y el procedimiento de recaudación de la liquidación administrativa de los elementos vinculados con un presunto delito contra la Hacienda Pública mientras que se está sustanciando el procedimiento penal por los mismos; al tiempo que, por otro lado, se modifica el artículo 18 de la LGT, que consagra el principio *ne bis in idem*, y cuya actual formulación impedía la aplicación de un sistema paralelo o dual, penal y tributario. Ya este Consejo, en sus informes al Anteproyecto de 2008 para la reforma del CP, aprobado por el Pleno de 26 de febrero de 2009, y al Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, aprobado por el Pleno el 28 de junio de 2012, rebatió enérgicamente el sistema diseñado en el actual artículo 305 del CP. Este rechazo debiera de haber sido la postura a sostener también en el presente informe, por mantener la coherencia argumental y porque este sistema, que carece de antecedentes en el Derecho comparado, presenta graves problemas que generan serias restricciones del derecho a la tutela judicial efectiva, en perjuicio del contribuyente. Las previsiones del prelegislador para adaptar la normativa tributaria a la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el CP no solo eliminan la hasta ahora obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación de la deuda tributaria por la incoación del procedimiento penal, sino van más lejos y, para hacer factible la coexistencia simultánea de actuaciones administrativas y judiciales, se determina por la Administración tributaria, previamente, la culpabilidad y la cuota defraudada –que constituye la responsabilidad civil y es, además, no lo olvidemos, un elemento típico del delito– y la ejecutan antes de que se dicte sentencia penal mediante un procedimiento de apremio administrativo que no se articula como una potestad del órgano judicial penal –como así se establece en el art. 305.5 y 7 CP–, sino que se impone al órgano penal, con olvido de que es a él –y no a la Administración– al que la CE atribuye la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado (art. 117

forma de la LGT altera el procedimiento hasta ahora existente, pero no articula medianamente siquiera el nuevo, dejando demasiadas lagunas y aspectos sin cerrar que afectan al núcleo duro de los derechos fundamentales reconocidos en la CE¹³³. Es un régimen incoherente porque la Administración tributaria se reserva el protagonismo y la iniciativa, ignorando que actúa formalmente bajo la autoridad del juez de lo Penal. Se prevé así una liquidación administrativa irrecusable, sin prejudicialidad administrativa, y un periodo voluntario de pago donde una hipotética suspensión quedaría vedada y está por ver si sería susceptible de aplazamiento o fraccionamiento, no ya tanto porque lo excluya expresamente la ley, sino por la misma etiología de la deuda que la origina¹³⁴. Se juega así a todas las barajas, resultando a la postre una regulación incoherente y falaz, pues si la liquidación es administrativa, como lo es, debe ser impugnable y, en caso contrario, no debería permitirse su práctica, estando ya los hechos *sub iudice* y en instrucción ante la jurisdicción penal, salvo que se hubiese optado, como explicaremos acto seguido, por un

CE). Planteado en tales términos (pues no de otro modo cabe interpretar la actividad, siempre secundaria y adjetiva de los jueces y tribunales en la instrucción, enjuiciamiento y ejecución de las causas por delitos contra la Hacienda Pública atribuida en la reforma), la potestad jurisdiccional exclusiva y excluyente de juzgados y tribunales establecida en el artículo 117.3 de la CE, y reconocida en el artículo 2.1 de la LOPJ—que, no olvidemos, deriva directamente de la división de poderes inherente a todo Estado democrático de Derecho— queda seriamente comprometida».

¹³³ Así lo señala ESPEJO POYATO, I.: «Procedimiento tributario...», *op. cit.*, pág. 35, al afirmar: «En conclusión, el nuevo sistema consigue la cuadratura del círculo, pues mantiene en lo fundamental los privilegios del delincente fiscal, al seguir reconociendo la primacía del Derecho penal en la fijación de su cuota tributaria, al mismo tiempo que le niega los derechos básicos que como contribuyente le corresponden, relativos al control de legalidad de las actuaciones administrativas que le afectan y los derechos fundamentales que como presunto delincente le corresponden en el seno de la investigación del delito, que sigue sin resolverse, pues no se ha abordado el problema de la respectiva situación jurídica de Administración y contribuyente en la misma. El resultado más problemático de un sistema cuyas patologías fundamentales se mantienen en la reforma, al mismo tiempo que se introducen otras nuevas, es que, confusa y precariamente, se atribuyen a la Administración tributaria competencias que el artículo 117 de la CE atribuye a los jueces y tribunales, como contrapartida de la atribución a la jurisdicción penal de competencias, de liquidación tributaria (que no de enjuiciamiento a efectos prejudiciales, que es la única competencia posible de la jurisdicción penal en esta materia, aparte del control de la fase de investigación del delito, que el proyecto ignora) propias de la Administración tributaria, cuyo adecuado control corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa». El Grupo Parlamentario Catalán fue el único que denunció vía enmiendas (núms. 114 y ss.) la creación de un nuevo Título VI que, a su juicio, configuraba una regulación incoherente, con el único propósito de salvaguardar los intereses recaudatorios de HP: «La nueva regulación de un Título VI en la LGT presenta una primera objeción, que es la que se refiere a su sistemática. Se trata de disposiciones que prevén un cauce específico para adoptar una liquidación, para el caso concreto en que los hechos relevantes se encuentren afectados por un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. No tiene sentido habilitar un Título VI, posterior al Título V, relativo a la revisión de actos, sino que estas disposiciones deberían incluirse dentro de un nuevo Capítulo, en el Título III, relativo a la aplicación de los tributos. Se trata de una expresión más de la nociva práctica de intentar aunar realidades aparentemente contradictorias para obtener un híbrido que beneficia a la Administración y cuestiona los derechos y la seguridad jurídica del contribuyente. En este caso, se pretende, por un lado, defender la preferencia judicial en las cuestiones que se someten a los tribunales penales. Por otro lado, se permite que las actuaciones de liquidación y recaudación sigan su camino, a efectos de que se pueda cobrar una deuda afectada por un delito contra la HP (...) lo que comporta distorsiones y disfuncionalidades».

¹³⁴ Sin duda por eso, la enmienda núm. 119 al proyecto de ley en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán pretendía que la norma recogiese expresamente la posibilidad de solicitar aplazamientos o fraccionamientos, con aplicación del régimen general.

modelo coherente de prejudicialidad administrativa no devolutiva. Se crean así institutos jurídicos que abjuran de su verdadera naturaleza jurídica, convirtiéndose en híbridos que únicamente responden a una mal entendida eficacia administrativa práctica, tan rechazable como espuria¹³⁵. Demasiadas incoherencias juntas.

Con esta regulación, volvemos al Estado legal, donde los derechos dependen de las definiciones del legislador y son exigibles y delimitables en la medida en que este lo permita (el legislativo es un poder ilimitado, sin ninguna restricción material y tan absoluto como el poder del monarca en el antiguo régimen). Sin embargo, ya no nos hallamos en ese tipo de Estado (porque la ley tiene límites materiales), sino en otro Constitucional, y el quicio sobre el que gira la transformación del Estado de Derecho legal en otro constitucional, no es sino la reducción de la omnipotencia de la ley, que ve sometidas sus determinaciones a la Constitución, reponiendo a esta en el vértice jerárquico del ordenamiento general¹³⁶. La inimpugnabilidad de las liquidaciones administrativas vinculadas al delito

¹³⁵ El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, pág. 3, percibe perfectamente el problema subyacente a una previsión centrada únicamente en la eficacia administrativa, por más que ello pueda poner en cuestión la entera coherencia del sistema: «En aras de una pretendida eficacia recaudatoria, se fuerza el armazón, bien entramado con el resto del ordenamiento jurídico, de la redacción de la LGT. Así ocurre, por ejemplo, con el conflicto en la aplicación de la norma, que, en total contraposición con la redacción anterior, viene a establecer una suerte de responsabilidad objetiva; o con el instituto de la prescripción, que se desconfigura de tal modo que compromete gravemente el principio de seguridad jurídica. Por ceñimos a la materia sobre la que versa el informe de este Consejo, se observa en el Anteproyecto un desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos (las liquidaciones tributarias previstas en el caso de que se pasen a la jurisdicción penal se configuran como de trámite, pero se le asignan efectos de ejecutividad propias de los definitivos); y de los distintos tipos de liquidaciones tributarias (se introduce un nuevo tipo de liquidación provisional que nada tiene que ver con la construcción normativa y doctrinal sobre la materia, configurándose como acto no reclamable, sin modificar el art. 227.2 LGT). Es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo, sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en la disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas».

¹³⁶ MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General I*, 2.ª ed., Iustel, Madrid, pág. 337. Sobre esta vieja tentación del Derecho administrativo en la creación de relaciones de sujeción capaces de garantizar más nitidamente la eficacia administrativa, tuvo que pronunciarse expresamente el TC en Sentencia de 29 de marzo de 1990, recordando la necesidad de observar los derechos constitucionales sin paliativos (sobre todo, como es el caso, cuando el procedimiento administrativo de liquidación está íntimamente unido al proceso penal, lo que exige reconocer la observancia de los principios y garantías del art. 24 CE). A tal efecto, la referida sentencia dirá que «la distinción entre relaciones de sujeción general y especial, ya en sí misma imprecisa, no puede desvirtuar la naturaleza del acto administrativo y sin que... y esto es más importante, pueda dejar de considerarse al respecto la posibilidad de que dicho acto incida en los derechos del administrado... con el riesgo de lesionar derechos subjetivos», pues «siempre deberá ser exigido... el cumplimiento de los requisitos constitucionales de legalidad formal –se trataba de un caso de sanciones administrativas a un preso, ex art. 25.1 CE– como garantía de la seguridad jurídica del ciudadano». La STC de 14 de julio de 1981 insistirá en la idea de los derechos constitucionales como derechos subjetivos: «En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no solo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un estatus jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia. Pero, al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo

incurrir en inconstitucionalidad por no respetar el «contenido esencial» de un derecho fundamental a que obliga el artículo 53.1 de la CE, y entra en plena contradicción con los artículos 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) y 62.1 a) de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración Pública y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) (SSTC de 23 de noviembre de 1981 y 30 de junio de 1982), pues frente a intereses puramente gestores de la Administración tributaria al pronto cobro de la deuda, ha de prevalecer, sin duda, la proclamación constitucional como «fundamentales e inviolables» de los ámbitos privados de autonomía, participación y prestación de los ciudadanos¹³⁷. Con estas medidas introducidas por la Ley 34/2015 se asegura la insumisión de la Administración tributaria al Derecho, pervirtiendo de paso el principio de legalidad, que debe garantizar precisamente lo contrario, pues como recuerda la STS de 14 de abril de 1971, «el procedimiento administrativo tiene la doble finalidad de servir de garantía de los derechos individuales y de garantía de orden de la Administración y de justicia y acierto en sus resoluciones». Conviene insistir en esta idea. La Administración no solo está sometida a la ley, sino que lo está al derecho, noción más amplia que incluye normas superiores e inferiores a las meras previsiones legales, supranacionales y estatales, además de implicar también sometimiento a los principios, valores y garantías de los derechos y libertades¹³⁸. En tal sentido, la STC 21/1981, de 7 de julio, recordará a este respecto que: «no cabe desconocer, sin embargo, principios de alcance universal que subyace a la Declaración Universal y a los diversos Convenios internacionales sobre derechos humanos, ratificados por España, y que, asumidos como decisión constitucional básica, han de informar todo nuestro ordenamiento jurídico» (en idéntico sentido, SSTC 27/1981, de 20 de julio, 103/1983, 65/1990, 66/1990 y 67/1990, todas estas últimas de 5 de abril)¹³⁹.

de la comunidad nacional, en cuanto esta se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado Social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución».

- ¹³⁷ La jurisprudencia ya se ha pronunciado abiertamente contra las leyes que desconocen o limitan el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, o suponen un desconocimiento de las funciones que deben corresponder a los Jueces y tribunales [así, por ejemplo, la STC 39/1983, de 16 de mayo, reconoció que la limitación del derecho a recurrir contenido en el art. 40 f) LJCA de 1956 era inconstitucional; la STC 80/1983, de 10 de octubre, que también lo era la exclusión de control de las resoluciones dictadas por el Tribunal de Defensa de la Competencia]. En este mismo sentido, son incontables las decisiones que condenan intervenciones del legislador que reducen la plenitud de acción de la justicia, la limitan o tratan de sustituirla (SSTC 1/1981, de 26 de enero, 101/1984, de 4 de noviembre, 85/1988, de 6 de mayo, 145 y 164/1988, entre otras muchas). En todos estos pronunciamientos se enfatiza en la lesión que supone el desconocimiento de la reserva jurisdiccional respecto de decisiones que tienen que estar sometidas a su control, *ex* artículos 103.1 y 106 en relación con los artículos 24 y 117.3 de la CE. Tal exigencia envuelve la práctica totalidad de los derechos procesales, que, muchos más determinantes y precisos, han de aplicarse en materia sancionadora o penal (art. 25.1 CE). Además, todo ello supone una alteración de la lógica de la separación de poderes y la obstaculización o, incluso, la usurpación de la función jurisdiccional por el legislador que, en todos estos casos, no solo afecta al ejercicio de los derechos individuales, sino que impide su protección por el orden jurisdiccional encargado de enjuiciar las controversias que afectan a aquellos.
- ¹³⁸ Sin duda le resultaría provechoso al legislador, leer la controversia entre G. VEDEL y CH. EISENMANN, que permitió luego a L. FAVOREU hablar de ese formidable cambio de perspectiva en el ordenamiento administrativo, representado de modo muy exacto y expresivo por la llamada «constitucionalización del Derecho».
- ¹³⁹ La jurisprudencia constitucional afirmará que los derechos consagrados en el artículo 24 CE «son valores que se encuentran en la base» de la Constitución (SSTC 63/1982, 122/1983, 18/1983, 18/1984, 83/1984, 156/1986, 113/1994 y 107/1996).

d) El error de partida. La confusión en la opción entre la prejudicialidad administrativa devolutiva o no devolutiva

Como acaba de señalarse, el verdadero problema del nuevo Título VI de la LGT no es otro que la división que se opera en la cuota tributaria presuntamente defraudada y el paralelo fraccionamiento que ello implica tanto en el elemento subjetivo del injusto desde la perspectiva penal, como en la creación de una nueva modalidad de liquidación administrativa en cuyo procedimiento se excepcionan principios y garantías constitucionales insoslayables. La construcción del arco de bóveda de la nueva regulación descansa en realidad en una paradoja, cual es que la AEAT puede ahora ya liquidar la cuota derivada de la existencia del presunto delito, sin perjuicio de que se sustancie un proceso penal que será el que en realidad determinará la verdadera existencia o no de esa cuota defraudada. Tal paradoja obliga a un escorzo imposible, pues el proceso penal tropieza con una inevitable cuestión prejudicial administrativa –toda vez que la cuota surge de la realización del hecho imponible, nunca del delito– que, de considerarse devolutiva, supondría el retraso del proceso penal hasta tanto la jurisdicción contencioso-administrativa resolviese el posible recurso interpuesto por el contribuyente atinente a la existencia de la obligación tributaria y su correcta cuantificación, y, si no fuese devolutiva, obligaría a que la controversia la zanjase un juez de otro orden jurisdiccional ajeno a la materia de que se trata (en este caso el juez de lo Penal)¹⁴⁰. Es claro que en el delito contra la Hacienda Pública la cuota depende en exclusiva del incumplimiento de la normativa tributaria, al erigirse la figura delictiva como un tipo penal en blanco que opera por remisión¹⁴¹. Todo pivota, pues, sobre el ordenamiento tributario, es decir, sobre la realización del hecho imponible, sin perjuicio de que sea el juez de lo Penal el que determine la concurrencia o no del elemento subjetivo del injusto (dolo) imprescindible para la existencia del delito. Un sistema de prejudicialidad administrativa devolutiva en el delito contra la Hacienda Pública implicaría que es la Administración tributaria la que liquida y el orden jurisdiccional contencioso-administrativo el que revisa la adecuación a derecho de dicha liquidación para, una vez declarada legal, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal en orden a la apreciación o no del dolo y el resto de circunstancias concurrentes y/o modificativas del delito. Este sistema, lógicamente, comportaría un considerable retraso pues el juicio oral en el que se dilucidaría la inocencia o culpabilidad del acusado y la existencia o no de cuota defraudada, no podría celebrarse hasta tanto no estuviese clara la procedencia de la liquidación tributaria.

La alternativa a todo ello, es decir, la prejudicialidad administrativa no devolutiva, determina que es el juez de lo Penal el que fija –a los solos y estrictos efectos incriminatorios– la cuota tributaria evadida, pero que la AEAT no se detiene y actúa paralelamente en el ámbito administrativo para liquidar y recaudar, consiguiendo así que el presunto evasor no se vea en mejor situación que

¹⁴⁰ Sobre ello *vid.* ESPEJO POYATO, I.: *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2003, *passim*.

¹⁴¹ Sobre el delito de defraudación tributaria como norma penal en blanco, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente», *QF*, núm. 10, mayo, 1999.

el ciudadano de a pie que paga religiosamente sus impuestos. Este sistema es mucho más ágil (sin duda por eso es el sistema más aplicado en derecho comparado), pero comporta, insistimos, un paralelismo entre el proceso penal y el procedimiento administrativo, de manera que este último sigue su tramitación bajo la tutela de la jurisdicción contencioso-administrativa en orden a la fijación de la liquidación de la deuda tributaria y su cobro. No es necesario señalar que en esta prejudicialidad también existe un riesgo evidente, representado por la llamada «doble verdad», y es que el juez de lo Penal (que ni liquida, ni fija la deuda y cualquier otra cuestión que resolviese lo sería a los solos efectos inculpativos) podría condenar finalmente sin que existiese cuota alguna a ingresar después de la revisión efectuada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo (que podría haberla anulado con posterioridad). Precisamente para evitar este problema de la doble verdad, el ordenamiento español, atendida la general creencia sobre la absoluta preferencia de la jurisdicción penal, apreció desde antiguo como lo más oportuno la paralización del procedimiento administrativo de manera que al presunto defraudador habían de aplicársele todas las garantías constitucionales vigentes en el Derecho penal con otro efecto añadido: que la cuota tributaria (inérita, al no existir liquidación administrativa) se resolvía o transformaba en la responsabilidad civil derivada del delito¹⁴².

Todo esto explica por qué la LGT/2003 optó por paralizar la liquidación y esperar a lo que determinara la jurisdicción penal, para concluir con una posible liquidación posterior únicamente para el caso de que no se hubiese apreciado la existencia del delito. De esta manera se otorgaba preeminencia al juez de lo Penal, renunciado a la autotutela administrativa precisamente en los casos de mayor potencial recaudatorio (cuotas superiores a 120.000 euros), con la paradoja añadida de que en los casos de deudas menores, la AEAT contaba con todos los recursos a su alcance, mientras que en los de deudas mayores, renunciaba a los mismos y prefería esperar. Con esta

¹⁴² En tal sentido, el hasta ahora vigente artículo 180 de la LGT/2003 señalaba literalmente lo siguiente: «1. Si la Administración estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la HP, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes». Como explica ESPEJO POYATO, I.: «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», *op. cit.*, pág. 16, todo ello obedece a una comprensión incorrecta del artículo 10. 2 de la LOPJ, por el que se tomaba como regla general la prejudicialidad penal devolutiva, es decir, la preferencia del orden penal, cuando esta solo opera para casos excepcionales, mientras que lo correcto hubiera sido aplicar la prejudicialidad administrativa no devolutiva inserta en la LECrim. y la LOPJ, donde la jurisdicción penal resuelve la cuestión prejudicial simplemente para desarrollar las funciones que le son inherentes –las represivas o penales–, lo que no impide a la Administración realizar las suyas –las de liquidación y cobro–. La autora concluye señalando que «en definitiva, el sistema se basa en la confusión general de la prejudicialidad tributaria en sede penal (que existe, pero no es devolutiva, pues atribuye competencias a la jurisdicción penal «a los solos efectos de la represión») con la prejudicialidad penal del artículo 10.2 de la LOPJ, que no existe en el delito fiscal». En el mismo sentido, FALCÓN Y TELLÁ, R.: «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66. 2 del RGIT y en los artículos 9 y 10 de la LOPJ», *QF*, núm. 11/1998, págs. 5 y ss.

opción se conseguía eliminar el riesgo de la existencia de la doble verdad, representado por el potencial sentir divergente de la jurisdicción penal y la jurisdicción contencioso-administrativa. Por lo tanto, el diseño de la LGT/2003 partía no solo de una preferencia por la jurisdicción penal con escaso fundamento lógico, pues es el Derecho tributario, que no el penal, el que en realidad determina la posible existencia o no de la deuda tributaria, sino de un dudoso asidero legal (toda vez que el art. 10.2 LOPJ solo quiere la prejudicialidad devolutiva a favor de la jurisdicción penal cuando la liquidación dependa de la previa declaración del hecho como delictivo, lo que no es el caso del Delito contra la Hacienda Pública, porque la cuota defraudada surge no de una infracción penal, sino de la realización del hecho imponible). Ese doble error de partida obedecía, insistimos, a la necesidad de sortear la posible existencia de las «dos verdades» (resoluciones contrarias de la jurisdicción penal y la contencioso-administrativa¹⁴³). Por otra parte, la fijación última de la cuota por parte del juez de lo Penal, generalmente no versado en temas tributarios, hacía evidente la posibilidad de que en cada juzgado se llegase a consecuencias bien distintas, conculcando con ello no solo el Derecho tributario material, sino el principio de igualdad como valor constitucional en la propia aplicación del tributo¹⁴⁴.

Los inconvenientes de la preferencia penal querida por la LGT eran pues evidentes y probablemente lo más sensato hubiera sido abogar por una prejudicialidad no devolutiva en la que la Administración liquidase en todo caso (con la posibilidad de recurso por parte del contribuyente a la jurisdicción contencioso-administrativa), pero absteniéndose, eso sí, de sancionar a la espera del pronunciamiento del juez de lo Penal sobre el dolo del encausado¹⁴⁵. Es más, con un sistema como el hasta ahora vigente de la LGT/2003, no se desterraba completamente tampoco la teoría de la «doble verdad», pues en algún caso la AEAT ha considerado correcta la operación realizada por el contribuyente (con comprobación inspectora de por medio) y con posterioridad se le ha condenado por delito contra la Hacienda Pública¹⁴⁶.

¹⁴³ Algo que, según la creencia generalizada desde su Sentencia 77/1983, es rechazado por el TC pero que en realidad no es así, a la vista de lo señalado en la posterior STC 170/2002: «como regla general, carece de relevancia constitucional que puedan producirse resultados contradictorios entre resoluciones de órganos judiciales de distintos órdenes, cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado, bajo ópticas distintas, unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial, pues, en estos casos, los resultados contradictorios son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador entre los diversos órdenes jurisdiccionales».

¹⁴⁴ Así lo señala ESPEJO POYATO, I.: «La recaudación del impuesto...», *op. cit.*, pág. 16.

¹⁴⁵ Esto es lo que defendía correctamente la enmienda núm. 115 al Proyecto de Ley en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán: «Postulamos como sistema alternativo, la vuelta a la prejudicialidad administrativa, exigiendo que se determine, antes de la remisión del expediente a los tribunales, la existencia de cuota defraudada por el único órgano que puede hacerlo con propiedad, que es la Administración tributaria. Por su propia tipología, el delito contra la Hacienda Pública, como delito en blanco que es, no debería consumarse hasta la existencia de una cuantificación de la deuda defraudada por la Administración, aunque no sea necesario que se trate de una cuantificación definitiva, como se exigía antes de la reforma del CP por la Ley Orgánica 2/1985 (...) Se propone volver al sistema de prejudicialidad administrativa y que sea la Administración tributaria la que determine la cuota defraudada».

¹⁴⁶ STS de 20 de enero de 2006. Se trata del primer caso en España en el que se condena por delito fiscal a pesar de existir liquidaciones firmes de las que resultaba la inexistencia de deuda tributaria alguna. Todo ello implica el desconoci-

La Ley Orgánica 7/2012 en su propia exposición de motivos explicó el viraje del rumbo de la cuestión y se inclinó por una prejudicialidad no devolutiva o, lo que es lo mismo, por un paralelismo procedimental entre el orden administrativo y el penal, con el fin de no paralizar la liquidación de la deuda en aquellos casos de mayor cuantía evadida. Y así se recogió en el artículo 305 del CP, pero con un error fundamental, pues empleando reiteradamente la forma verbal «podrá», dejó a la más completa discrecionalidad de la Administración la posibilidad o no de liquidar¹⁴⁷, cuando es claro que ese *ad libitum* no resulta procedente, sin atreverse, además, a explicitar una posible coexistencia de una liquidación administrativa y otra penal, conformando dos liquidaciones administrativas una de las cuales estaría vinculada con el delito y la otra no, privando a la primera, a pesar de su inequívoca filiación administrativa, del control de la jurisdicción contencioso-administrativa, logrando en unidad de acto la peor de las soluciones pues «la reforma no permite someter al Derecho tributario y al principio de reparto equitativo de las cargas públicas a los defraudadores, y, sin embargo, abre la puerta a la posibilidad de dos pronunciamientos diferentes»¹⁴⁸, de la misma manera que supone un «desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos» al implicar que las liquidaciones tributarias conectadas con el delito se configuren como actos de mero trámite —y por ello irrecurribles— a la par que se les asignan efectos propios de los actos definitivos¹⁴⁹.

4. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Las novedades de la Ley 34/2015 en la vía revisora pretenden dos objetivos básicos, según la explicación de su propia exposición de motivos. De una parte, la agilización de los Tribunales Económico-Administrativos, de otra, la reducción de la litigiosidad. No creemos que se logre ninguno, pues se precisarían modificaciones más profundas que, por ejemplo, la mera obligación de promover los medios electrónicos en todas las fases del procedimiento. Se trata de medidas

miento de la naturaleza del delito de defraudación tributaria como norma penal en blanco a la par que el desprecio más absoluto a la existencia de actos administrativos firmes, lo que tiene incidencia clara en el principio de legalidad penal y en el de tutela judicial efectiva. Vid. FALCÓN y TELLA, R.: «La imposibilidad de revisar actas de comprobado y conforme en vía penal: STS de 20 de enero de 2006», *QF*, núm. 14, julio de 2006, págs. 7 yss.; SILVA SÁNCHEZ, J. M.: «Ingeniería financiera y Derecho Penal», en *Fenómenos delictivos complejos*, CGPJ, 1999, págs. 166 y ss.; FERRAJOLI, L.: *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal* (trad. ANDRÉS IBÁÑEZ, RUIZ MIGUEL, BAYÓN MOHINO, TERRADILLOS BASOCO y CANTARERO BANDRÉS), Trotta, Madrid, 1995, págs. 105 y ss.; SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, 2.ª ed., Bdef, Montevideo-Buenos Aires, 2006, *passim*.

¹⁴⁷ «Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada (...) 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...».

¹⁴⁸ ESPEJO POYATO, I.: «La recaudación...», *op. cit.*, pág. 21.

¹⁴⁹ Voto particular de la vocal del CGPJ doña Concepción Sáez Rodríguez.

puntuales que afectan a la práctica totalidad de su regulación, pero de las que no cabe esperar un giro trascendental de esta vía revisora que se erige en un requisito de procedibilidad para acceder a la vía judicial. Una vez más, se posterga la posible consideración como voluntaria de esta instancia, con lo que el contribuyente se ve obligado a esperar plazos prolongados antes de poder ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva ante órganos completamente independientes como son los jurisdiccionales:

- a) **Se amplían las competencias del TEAC** sobre todo en lo atinente a su labor unificadora de criterio, tanto en los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio, como en los supuestos en que existan resoluciones divergentes de los TEAR o Tribunal Económico-Administrativo Local (TEAL) o que revistan especial trascendencia, en cuyo caso, el presidente del TEAC o de la vocalía coordinadora, podrán promover la adopción de una resolución para unificación de criterio.
- b) **Se atribuye también al TEAC la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares, cuando el domicilio fiscal del reclamante se hallase en el extranjero.**
- c) **Asimismo, esa labor de unificación de criterio se encomienda a los presidentes de los TEAR** cuando existiesen resoluciones de alguna sala desconcentrada contrarias a las de otra o de especial trascendencia. En tal caso, el pleno del TEAR sentará criterio, que no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas, y el mismo será vinculante para las Salas y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. No obstante, contra las resoluciones que se dicten en esas labores unificadoras, podrá interponerse recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. La Ley 34/2015 no parece fiarse más que del TEAC. Una previsión rechazable e incompatible con la función revisora que esa supuesta fijación de criterios relevantes pretende, pues ello supone tergiversar la esencia de los TEAR y permite impartir decisiones del TEAC a su antojo. Otra cuestión peliaguda, especialmente en los TEAR, es determinar la composición de las Salas que van a decidir esos asuntos y que puede dar lugar a una vulneración del principio de «juez predeterminado», alejando a los TEAR de la función revisora independiente por la que son valorados hasta la fecha. Se aclara, además, que en los casos de reclamaciones en primera instancia dirigidas directamente al TEAC, la tramitación corresponde a la Secretaría del TEAR o TEAL correspondiente al órgano del que proviene la revisión, sin perjuicio de las actuaciones complementarias que decida llevar a cabo el TEAC o de que el interesado solicite que la puesta de manifiesto tenga lugar ante el propio TEAC.
- d) **Se simplifican las reglas de acumulación obligatoria, introduciéndose la acumulación facultativa, previéndose un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares. Se aclara que los acuerdos de acumulación o desacumulación no son recurribles, al tratarse de actos de trámite.**

Se trata de modificaciones operadas en el artículo 230 de la LGT, en su mayoría lógicas, pues completan y matizan los supuestos en los que la acumulación se presenta como la mejor opción (las derivadas de un mismo procedimiento; las que deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo; las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares). Se faculta a que, fuera de los casos previstos como de acumulación obligatoria, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, pueda acumular motivadamente aquellas reclamaciones que deben ser objeto de resolución unitaria por afectar al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En aras a esa misma flexibilidad, la nueva regulación permite que esas acumulaciones no obligatorias puedan quedar sin efecto cuando el TEAR considere más conveniente su resolución separada.

- e) **Se presume la representación voluntaria en vía económico-administrativa para aquellos que la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto impugnado.**

La novedad, introducida en el artículo 234.2 de la LGT, pretende evitar muchos incidentes en la tramitación de las reclamaciones que redundaban en molestias y retrasos, tanto para los reclamantes como para los propios TEAR. Ahora bien, aunque esta pueda ser una medida cómoda en determinados supuestos, resulta incorrecta, salvo que la autorización concedida en la fase de aplicación del tributo señale expresamente que puede extender su validez a la vía revisora. En otro caso, tal y como señala el artículo 46 de la LGT, debería exigirse una nueva acreditación, pues se trata de una garantía mínima del correcto proceder del representante para con el contribuyente, que no puede soslayarse.

- f) **Se establece la notificación electrónica obligatoria de las resoluciones cuando sea obligatoria, a su vez, la interposición de la reclamación por esta vía telemática.**

De esta manera se pretende homogeneizar las obligaciones telemáticas, de manera que cuando la reclamación se inició electrónicamente, también finalice de la misma manera (art. 234.4 LGT).

- g) **Se prevé la temeridad o mala fe como supuestos constitutivos de condena en costas, no solo en los casos de reclamaciones desestimadas, sino también inadmitidas.**

Asimismo, el nuevo artículo 234.5 de la LGT ordena motivar la concurrencia de esa mala fe o temeridad, supeditando la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia a su confirmación en la resolución del recurso de alzada ordinario.

- h) **Se aclara el plazo de interposición de la reclamación en caso de silencio administrativo.**

El nuevo artículo 235.1 de la LGT establece que en caso de silencio administrativo podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquel en que produzca

sus efectos, y si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, esta debe remitirse al Tribunal, una vez notificada al interesado. Dicha resolución expresa se considerará impugnada en vía económico-administrativa si el reclamante alega en su contra en el plazo del mes que se le concede para ello. En caso contrario, se entenderá su conformidad con dicha resolución expresa. La versión legal finalmente aprobada mejora la del proyecto de ley, pues este contenía una previsión en el primer inciso *in fine* del párrafo segundo¹⁵⁰ que contrariaba la jurisprudencia constitucional, para la que no hay plazo alguno para recurrir las resoluciones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo, toda vez que este no puede considerarse como un verdadero acto administrativo, razón por la cual el particular puede recurrirlas fuera incluso del plazo legal de seis meses fijados en el artículo 46.1 de la LJCA.

- i) **Se establece la obligación de interposición de la reclamación a través de la sede electrónica del órgano que dictara el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones. Asimismo, la puesta de manifiesto del expediente y la presentación de alegaciones y pruebas se hará telemáticamente para estos reclamantes.**
- j) **Se prevé una vinculación de la Administración tributaria a lo decidido en reclamaciones entre particulares y una forma de ejecución subsidiaria de los incumplimientos en materia de facturación.**

El artículo 239 de la LGT es modificado por la Ley 34/2015 en sus apartados 3, 5 y 6, introduciéndose un nuevo apartado 8. Resulta plausible la vinculación de la Administración tributaria a la calificación otorgada por la resolución económico-administrativa y la ejecución de las reclamaciones en materia de facturación, pues en otro caso tales reclamaciones, aunque voluntarias, carecían de una eficacia más allá de la propia voluntad del contribuyente obligado a cumplirlas. Sería deseable que se estableciera un mecanismo de ejecución por la Administración para las restantes reclamaciones que no fueran cumplidas en plazo por aquel obligado a hacerlo. En cuanto a las obligaciones conexas, nos remitimos a lo señalado en relación con el artículo 68.9 de la LGT, subrayando una vez más lo indeterminado del concepto y que no resulta ajustado a Derecho que se extiendan los efectos de una resolución a otros obligados u obligaciones que el Tribunal Económico-Administrativo no ha tenido ocasión de examinar y respecto de los que no se ha podido ni tan siquiera alegar, por no haber sido parte en el procedimiento.

- k) **Se aclara la cuestión del plazo para recurrir en alzada (reclamaciones en primera instancia) o para interponer el recurso contencioso-administrativo (reclamaciones en única instancia).**

¹⁵⁰ «En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquel 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».

La Ley 34/2015 por fin parece resolver adecuadamente esta cuestión que coleaba ya desde anteriores reformas y había provocado innumerables problemas, señalando a este respecto en el artículo 240.1 de la LGT que «la duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo, el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente. El Tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa».

Tal previsión, en la práctica, implica que el reclamante, pasado el año, podrá esperar a la resolución expresa de su reclamación o recurrir en alzada (primera instancia) o interponer el recurso contencioso-administrativo (única instancia) en cualquier momento que así lo desee, prescindiendo de cálculos temporales o plazos de la Ley 30/1992 o de la LJCA. Efectivamente, el Informe para la Reforma de la LGT/2003¹⁵¹ ya tuvo oportunidad de reflejar su parecer al respecto, insistiendo en la posible conveniencia de transformar el tradicional silencio negativo de los procedimientos tributarios (especialmente los revisores) en una verdadera desestimación presunta, lo que supondría que el transcurso de los plazos establecidos al efecto para la tempestiva resolución, no permitiría ya al contribuyente la opción entre la interposición de la oportuna reclamación/alzada o la espera de la resolución administrativa expresa, sino que el rebasamiento del plazo legalmente fijado de resolución, tendría los verdaderos efectos de una desestimación, debiéndose contar desde tal instante los plazos para la interposición de la reclamación, en orden a evitar que tal desestimación presunta pudiera devenir firme, convirtiendo el acto o la resolución en inatacables desde el punto de vista jurídico¹⁵². Sin embargo, la propia Comisión apuntó los serios inconvenientes de semejante posicionamiento legal, centrados fundamentalmente no solo en la posible vulneración de la tutela judicial efectiva (que podría producirse al negarse la posibilidad de recurso frente a una resolución expresa extemporánea o en un recurso contra la desestimación presunta que desconocería totalmente los motivos de la resolución negativa), sino también el colapso que tal medida supondría en la vía económico-administrativa y judicial. Y se dejaron las cosas como estaban, es decir, la LGT/2003 y el Real Decreto 520/2005 perseveraron en la misma redacción confusa que adornaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA). Y decimos confusa, puesto que surgía la duda razonable en torno a la existencia de una verdadera opción para el contribuyente –recurrir o esperar resolución expresa¹⁵³–, si tenemos en cuenta que la normativa –tanto la legal

¹⁵¹ Comisión presidida por el profesor Ferreiro Lapatza.

¹⁵² Para la Comisión, el objetivo último que perseguiría semejante propuesta no sería otro que el de forzar indirectamente a la Administración para resolver en plazo, pues de otra forma su incumplimiento supondría la segura interposición del recurso o reclamación procedente.

¹⁵³ Particularmente enfática en relación con esto último es la STS de 2 de octubre de 1997 en la que llega a declarar

como la reglamentaria— parecía establecer un plazo taxativo para recurrir a partir de la desestimación por silencio¹⁵⁴ y el TEAC venía manteniendo firme una postura en cuya virtud, y en caso de desestimación presunta del recurso de reposición, el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa (REA) posterior era el taxativo fijado por la ley a partir de aquel momento en el que debiera entenderse producido el silencio desestimatorio¹⁵⁵. Tal duda se acrecentaba si atendemos a las regulaciones paralelas de la Ley 30/1992 o de la propia LJCA¹⁵⁶ en las que parece latir la idea de que la existencia de plazos preclusivos para la interposición de recursos contra los actos presuntos por silencio administrativo (tres meses en vía administrativa tanto para la reposición como para la alzada y seis meses en la vía contencioso-administrativa) está justamente al servicio de la seguridad jurídica, pues no resulta conveniente dejar indefinidamente abierta la posibilidad de recurso¹⁵⁷. Máxime después de la reforma introducida por la Ley 4/1999 en la que la favorable posición de que gozaba el ciudadano, a los efectos del cómputo del recurso, se había perdido¹⁵⁸.

que la manifestación contenida en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de que determinados procedimientos se «entenderán desestimados», no es admisible si supone «hurtar a los ciudadanos la facultad de optar» por recurrir o esperar resolución expresa. Una lejana SAN de 31 de octubre de 1986 ya señalaba que el silencio administrativo debe interpretarse como facultad del recurrente para interpretar que se produce la desestimación, pero sin que ello implique la exoneración del deber de dictar resolución expresa que incumbe a la Administración.

- ¹⁵⁴ Sobre ello *vid.* GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E.: *El silencio administrativo en el Derecho español*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 320.
- ¹⁵⁵ Resolución de 27 de abril de 2001. De la misma opinión participan VV. AA.: *Recursos y Reclamaciones*, CISS, Bilbao, 2005, 1.ª ed., pág. 92. En esta línea, la STS de 31 de diciembre de 1994 afirmó que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo en caso de desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa es taxativo (de un año y dos meses).
- ¹⁵⁶ Los artículos 115 y 117 de la LRJPAC transforman el plazo general de un mes del recurso de alzada y de reposición por el de tres meses en el caso de recurso contra un acto presunto, contándose desde el día en que este deba entenderse producido. Por su parte, el artículo 46 de la LJCA contempla un plazo de seis meses en lugar del general de dos para la interposición del recurso contra el acto presunto. *Vid.* TORNOS MAS, J.: «La nueva acción frente a la inactividad administrativa del artículo 29 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1988. Especial referencia a su ámbito objetivo», en VV. AA., *La justicia administrativa. Libro Homenaje al Prof. Dr. D. Rafael Entrena Cuesta*, Atelier, Barcelona, 2003, págs. 247 y ss.
- ¹⁵⁷ Alude a ello el TS en alguna de sus sentencias donde señala que el silencio negativo no legitima a utilizar cualquier medio impugnatorio (STS de 20 de marzo de 1996) o que cuando el particular opta por la vía del recurso, tal facultad no puede ser ilimitada, sino que debe someterse a algún plazo de caducidad (SSTS de 14 de octubre de 1992 y 27 de enero de 1995). *Vid.* asimismo la STS de 23 de noviembre de 1996, en la que el Alto Tribunal expresa su convencimiento sobre la imposibilidad de considerar indefinidamente abierto el plazo de recurso en caso de denegación presunta del recurso de reposición, con olvido de los límites impuestos por el principio de seguridad jurídica. *Cfr.* GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 2003, pág. 1.021.
- ¹⁵⁸ Efectivamente, la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y la redacción originaria de la Ley 30/1992 partían de una premisa común: el plazo de recurso no comenzaba hasta tanto se denunciaba la mora o desde que se concedía la certificación del acto presunto (o, a falta de expedición de la certificación, a los veinte días desde su solicitud) respectivamente. En ambos casos había que llegar a la misma conclusión, el *dies a quo* dependía de una actuación del

Ahora bien, en realidad este planteamiento partía de una premisa profundamente errónea, cuál era la de confundir el silencio negativo con la desestimación presunta, pues mientras que el primero no se erige en un verdadero acto administrativo, la segunda se equipara a este con todos sus efectos, incluidos los plazos taxativos para ejercitar el derecho al recurso¹⁵⁹. Además, existente esa tensión o dilema entre dos principios que en este caso resultan contrapuestos, como la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva, y siendo que tal invocación a la seguridad trae causa de un previo incumplimiento de la Administración, lo razonable es que se dejase optar verdaderamente al contribuyente entre la espera a la resolución expresa o un ejercicio del derecho a recurrir no sometido a plazo alguno más allá del propio de la prescripción¹⁶⁰. Como bien señala la STS de 8 de julio de 1996, el silencio administrativo no es una facultad de la Administración, sino una garantía de los ciudadanos que no puede suponer su indefensión. Insistimos, si el silencio negativo no da lugar a un acto administrativo, ni siquiera a un acto presunto, la desestimación por silencio no gozaría de la condición de acto administrativo y, por ende, no podría tampoco adquirir firmeza por el transcurso del plazo del recurso, pues otra cosa equivaldría a una compulsión sobre el contribuyente, obligándole a una impugnación «a ciegas»¹⁶¹. La STC 188/2003,

interesado que disfrutaba efectivamente de una opción temporalmente indefinida entre esperar la resolución final o impugnar la desestimación presunta. En este sentido GARRIDO FALLA, F.: «La obligación de resolver: actos presuntos y silencio administrativo», *REDA*, núm. 82, 1994, pág. 187, y BAÑO LEÓN, J. M.: «El silencio administrativo: notas sobre una regulación anacrónica», en *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI. Homenaje al Profesor Ramón Martín Mateo*, vol. I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pág. 1.348.

¹⁵⁹ Con toda razón, GARCÍA NOVOA, C.: *El silencio administrativo en Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 171, había señalado a este respecto que «lo más acorde con la verdadera naturaleza del silencio, sería, pues que no hubiese plazo para recurrir, o bien que quede en manos del interesado determinar el momento en que dicho plazo empieza, pues parece más apropiado que prevalezcan las garantías del particular frente a una evanescente invocación de la seguridad jurídica. Garantías del particular que, no se olvide, en este caso tienen apoyo en un derecho fundamental como es la tutela judicial efectiva. El silencio estaría al servicio del acceso a la jurisdicción, en tanto se establece en beneficio del administrado a los efectos de que pueda llegar a la vía judicial eludiendo la inactividad administrativa. No puede convertirse un instituto al servicio del acceso de los particulares a la justicia en una figura que prime el incumplimiento por parte de la Administración, en nombre de la seguridad jurídica. Y si es verdad que la existencia de plazos preclusivos de caducidad garantiza la seguridad jurídica, también lo es que seguiría habiendo un límite temporal en la prescripción de acciones para el ejercicio de los derechos, como acertadamente apunta el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de julio de 1986».

¹⁶⁰ La STS de 23 de marzo de 1981 entiende el silencio desestimatorio como ficción legal a favor del recurrente para permitirle el acceso a la vía judicial o esperar a la resolución expresa para posteriormente recurrir contra ella. Sin embargo, la STS de 31 de diciembre de 1994 señala expresamente que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo en caso de desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa es de un año y dos meses, sin que sea aplicable el artículo 53 de la LJCA, que se refiere a la desestimación presunta en los casos de peticiones a la Administración.

¹⁶¹ En tal sentido GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Sobre silencio administrativo y recurso contencioso», *RAP*, núm. 47, 1965, pág. 216; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: «Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios», *RAP*, núm. 53, 1967, pág. 286, y VILLAR PALASI, J. L.: «El silencio administrativo en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Actualidad Administrativa*, 1988, pág. 162. Para tan ilustres autores, no puede otorgarse eficacia a lo que no constituye más que una ficción o una simple técnica de garantía a favor del interesado, por lo que no hay posición

de 27 de octubre¹⁶², ya se pronunció sobre el apremio de unas liquidaciones transcurridos cuatro años y once meses desde que fueron recurridas en reposición. Una reposición que nunca fue resuelta y de la que la Administración aducía que había sido denegada por silencio administrativo negativo. El TC consideró que no resultaba conforme a derecho la resolución impugnada, en cuya virtud las liquidaciones eran firmes al no haberse recurrido la presunta desestimación del recurso de reposición por el transcurso de seis meses, porque ello significaría equiparar, cuando no primar, la inactividad de la Administración. En tal caso, seguía añadiendo el máximo intérprete de la norma fundamental, la notificación del acto de ejecución implicaba una reiteración del acto resolutorio del que traía causa, reabriendo los plazos legales de impugnación contra el mismo, de acuerdo con el principio *pro actione*. De esta manera, la jurisprudencia del TC prima la libertad del interesado en la determinación del preciso momento en el que comienza el plazo para recurrir¹⁶³. Sin embargo, la construcción jurídica realizada por el Alto Tribunal no resultaba convincente, toda vez que relacionaba el silencio negativo con las notificaciones defectuosas¹⁶⁴. Ello implícitamente equivalía a parangonar –al menos en cierta medida– el silencio negativo con un acto presunto, asimilación que constituye, como ya hemos advertido, una de las mayores causas de confusión en el asunto que nos ocupa¹⁶⁵, porque si bien es cierto que la estimación por silencio positivo sí puede decirse que constitu-

jurídica creada por el silencio que sea susceptible de consentimiento por el interesado. *Vid.*, asimismo, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La inexistencia de plazo para recurrir el silencio administrativo en vía contencioso-administrativa. Derogación del artículo 46. 1 de la LJCA de 1998. Un Auto de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de noviembre de 1999 (recurso 261/1999)», *REDA*, núm. 105, 2000, págs. 127 y ss.

¹⁶² En resolución al recurso de amparo n.º 1497/2000 (BOE de 26 de noviembre de 2003).

¹⁶³ SSTC 6/1986, de 21 de enero, 204/1987, de 21 de diciembre, y 63/1995, de 3 de abril, donde se señala con toda claridad la imposibilidad de equiparar, a efectos de computar el plazo para la interposición de recursos, la pasividad o inactividad de la Administración con los casos en los que existe acto motivado y debidamente notificado, pues de otra forma se haría de peor condición a quien acogiéndose a la resolución presunta se ve privado de las razones administrativas que sustentan el acto debido al retraso de la Administración en resolver. En el mismo sentido SSTC de 9 de abril de 1992, 7 de mayo de 1993, 24 de febrero de 1995 y la SAN de 14 de enero de 1997. Puesto que tal incumplimiento no puede recaer sobre el interesado ni perjudicarlo, señala la jurisprudencia, el recurso que se interponga tras el silencio debe entenderse en plazo. La STS de 4 de febrero de 2002, después de realizar un completo análisis de las modificaciones operadas en este punto por la LRJPAC y por sus posteriores reformas (Ley 4/1999), llega a la conclusión de la vigencia de la doctrina emanada por el TC en la Sentencia 6/1986.

¹⁶⁴ O bien, entender que el particular conoce el texto íntegro del acto, es decir, la desestimación por silencio, pero no el resto de extremos que obligatoriamente deben constar en toda notificación (SSTS de 16 de octubre de 1987, 28 de noviembre de 1989 y 18 de marzo de 1995). En tal sentido, otra línea jurisprudencial, apoyándose en la derogada LJCA (art. 58) fijaba el plazo en un año y seis meses a contar desde el momento en el que se entendía producido el silencio (SSTS de 24 de febrero de 1988 y 4 de mayo de 1990). Una crítica certera y completa de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en este punto puede consultarse en ARZOZ SANTISTEBAN, X.: *La obligación de resolver y de notificar y el silencio administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 51 y ss.

¹⁶⁵ A ello ha aludido con claridad GARCÍA NOVOA, C., *op. ult. cit.*, pág. 174.

ye un verdadero acto administrativo¹⁶⁶, de la desestimación como consecuencia de la inactividad administrativa no cabe afirmar precisamente lo mismo¹⁶⁷. Y esta es la razón fundamental para desatender cualquier planteamiento que pudiera hacerse abogando por una aplicación analógica del plazo de seis meses contenido en el artículo 46.1 de la vigente LJCA, puesto que tal plazo está pensado para la impugnación de actos presuntos y el silencio negativo no lo es¹⁶⁸. El régimen de plazos preclusivos para la impugnación de las desestimaciones presuntas no resulta congruente con el significado del silencio administrativo negativo, pero es que, además y salvo que se trate de plazos muy amplios, pone en cuestión el derecho de acceso a la tutela judicial efectiva¹⁶⁹.

La conclusión, por lo tanto, era que el contribuyente podía recurrir en cualquier momento el silencio negativo, tanto en la vía de reposición como en la económico-administrativa, sin que ello conculcase un principio como el de seguridad jurídica, cuyo principal transgresor era la propia Administración que no resolvía tempestivamente pudiendo hacerlo¹⁷⁰, sin que para ello fuese necesario un pronunciamiento administra-

¹⁶⁶ En tal sentido GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., *op. ult. cit.*, págs. 84 y ss., y ARZO SANTISTEBAN, X., *op. ult. cit.*, págs. 32 y ss. quienes señalan que siendo eso así, el silencio positivo pone fin al procedimiento, resultándole aplicable la teoría general del acto administrativo porque sustituye a un acto expreso estimatorio de la solicitud.

¹⁶⁷ El artículo 43.3 de la LRJPAC tras la modificación operada por la Ley 4/1999, parte claramente del principio de que el silencio negativo no produce acto administrativo alguno y sus únicos efectos se circunscriben a la posibilidad de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso procedente. Si ello es así, lógico es pensar que la Administración sigue estando sujeta a la obligación de resolver.

¹⁶⁸ Así GARCÍA NOVOA, C., *op. ult. cit.*, pág. 179. Además, e incluso en este caso donde resulta aplicable el plazo de seis meses establecido por la LJCA algunas SSTs han dulcificado su rigurosa aplicación. Tal es el caso de la Sentencia de 30 de junio de 1999, donde llega a decirse que «si bien es cierto que el silencio de la Administración frente a las peticiones ante ella formuladas no impide al solicitante agotar la vía administrativa utilizando, en su caso, el recurso de alzada pertinente... también lo es que no se puede pretender extraer del incumplimiento del deber de resolver por parte de la Administración consecuencias obstativas al libre ejercicio de las acciones judiciales que pueden emprenderse para tutelar el derecho de los particulares, tal como se desprende de la STC de 21 de enero de 1986». Incluso después de la promulgación de la Ley 4/1999 otra STSJ, de 25 de noviembre de 1999, ha entendido derogado por esta ley el artículo 46.1 de la LJCA.

¹⁶⁹ Ha de advertirse, además, que la LGT ni siquiera recogía la doctrina plasmada por la Ley 30/92 y la LJCA en la que se prevén plazos más dilatados de tiempo para la presentación del recurso tras el silencio negativo, que el ordinario tras su resolución expresa, lo que no deja de ser paradójico. Sin embargo, lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha cambiado (SSTC 71/2001, de 26 de marzo; 188/2003, de 27 de octubre, y 220/2003, de 15 de diciembre) y lo mismo puede decirse del TS (SSTS de 4 de febrero de 2002 y 19 de febrero de 2004). Para ambas magistraturas la desestimación de un recurso por silencio no puede equipararse, a efectos del plazo para recursos posteriores, a la resolución expresa del mismo, con las exigencias de esta de notificación al interesado y expresión de los recursos y plazos pertinentes; indicaciones estas últimas con las que no cuenta quien acogido al silencio quiere proseguir su impugnación, pues de lo contrario se haría de peor condición al recurrente por no haber cumplido la Administración su deber de resolver.

¹⁷⁰ Así GÓMEZ FERRER MORANT, R.: «El silencio administrativo desde la perspectiva constitucional», *Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, págs. 513 y ss. Lógicamente y aunque tanto la LRJPAC

tivo¹⁷¹ y sin que pudiera decirse tampoco que el silencio negativo había sido consentido y firme, toda vez que la inexistencia de acto expreso impedía anudarle tan relevante efecto¹⁷². Llegar a esta conclusión, como se habrá comprobado, resultaba fatigoso, era ciertamente de argumentación compleja, existía jurisprudencia encontrada y, por lo tanto, creaba una incertidumbre que la modificación de la LGT operada por la Ley 34/2015 destierra, ahorrando con ello litigios y dificultades dignas de mejor causa.

1) **Se refuerzan los privilegios administrativos en los recursos de alzada interpuestos por los directores generales del Ministerio o de Departamento de la AEAT.**

Causa perplejidad que en una vía que se erige en requisito de procedibilidad para acceder a la tutela judicial plena, la decisión revisora de la Administración pueda dilatarse en el tiempo, atendida la previa existencia de un pronunciamiento favorable para el contribuyente dictada por un TEAR que declara ilegales –formal o materialmente– los actos dictados por la Administración gestora. A esa inseguridad jurídica, a la que tal recurso de alzada aboca, hay que añadir la difícil tesitura en la que se deja al principio de presunción de legalidad de la actuación administrativa, pues la resolución del TEAR debería jugar plenamente en contra del Director recurrente, aconsejando de paso la devolución de un aval o de unas garantías que ya no tendrían justificación alguna¹⁷³. Precisamente para evitar esto, la Ley 34/2015 mo-

como la propia LGT callan sobre la posibilidad del contribuyente de denunciar la mora en la resolución, es lógico pensar que si la Administración se halla obligada a dictar resolución expresa y el interesado puede esperar legítimamente a que se dicte esta, también podrá recordar al órgano competente el incumplimiento de dicha obligación. En tal sentido, el TC ha aceptado el carácter potestativo de la denuncia de la mora a falta de previsión legal incluso con respecto al recurso contencioso-administrativo especial de la Ley 62/1978 (STC 34/1989 y SSTS de 3 de noviembre de 1982, 12 de mayo de 1988 y 8 de febrero de 1989). Sobre ello *vid.* DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. en *Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, t. I, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia y BOE-Ministerio de la Presidencia, 1993, comentarios a los artículos 42 a 44, pág. 243 y 247. Aunque el silencio administrativo puede presentarse como una garantía, en el fondo nunca lo es, puesto que los interesados generalmente ignorarán la forma de utilización de dicha institución, interpretarán incorrectamente su regulación o se equivocarán respecto a la vía de reacción pertinente. *Vid.* al respecto FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M.: «Orientación antiformalista de la jurisprudencia en el agotamiento de la vía administrativa previa», *RAP*, núm. 121, 1990, págs. 259 y ss.

¹⁷¹ SSTS de 30 de septiembre de 1995 y 31 de marzo de 1997.

¹⁷² SSTS de 24 de febrero y 14 de diciembre de 1988.

¹⁷³ En tal sentido, la propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente número 1 correspondiente al año 2000, se manifestaba con pleno acierto al respecto: «el otro problema que preocupa a los contribuyentes en esta materia es...el hecho de que una vez obtenida la resolución favorable en primera instancia deben seguir garantizando el acto recurrido en la segunda, con los costes que esto conlleva. Pues bien, entiende este Consejo que esta solución no es admisible...efectivamente, si la inmediata ejecutividad del acto administrativo es consecuencia de la presunción de legalidad de que goza (art. 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), de manera que solo puede impedirse esa ejecutividad a través de la suspensión del acto impugnado, nos parece evidente que cuando esta presunción de legalidad ha sido destruida, aunque sea en primera instancia, no debe exigirse al

difica el artículo 241.3 de la LGT, despojando al reclamante victorioso en primera instancia de unos derechos y principios que se aplican a rajatabla en el caso contrario, es decir, si es a la Administración a la que benefician. Por otra parte, tampoco cabe desconocer que la doctrina de los actos propios de la Administración habría de encontrar cierto eco en un supuesto donde el juego del principio de la *reformatio in peius* resulta anulado, por ser la parte contraria al contribuyente la que ejercita esa legitimación reconocida por la ley¹⁷⁴. Además, tampoco puede soslayarse un hecho muy relevante, cual es que los propios directores generales o de Departamento, a falta incluso de la alzada ordinaria, tendrían a su disposición todavía los recursos extraordinarios para conjurar cualquier doctrina errónea que desde una incorrecta exégesis de la norma hubiera podido asumir el TEAR o TEAL, amén de la posibilidad de declararla lesiva para los intereses públicos¹⁷⁵. Por otra parte, el recurso de los directores generales o de Departamento de la AEAT contra las resoluciones de

interesado la carga de seguir manteniendo un aval o una garantía. En este caso, el *fumus bonis iuris* o apariencia de buen Derecho lo tiene ahora la pretensión del contribuyente, por lo que parece más razonable que sea el director que discute la corrección de la resolución del Tribunal Regional o Local ante el Tribunal Central el que tenga la carga de solicitar la suspensión de la resolución recurrida, o mejor aún, la adopción de las medidas cautelares oportunas, pues no olvidemos que la resolución favorable al contribuyente dictada en primera instancia goza también de presunción de legalidad. En este sentido, y como solución en este caso, el Consejo propone que cuando el contribuyente obtenga una resolución favorable en primera instancia, total o parcialmente, se proceda, en principio, a su inmediata ejecución, devolviéndose en su caso el aval o la garantía que se hubiera presentado o sustituyéndose por otra, si este fuera el caso. No obstante, y con la finalidad de garantizar el adecuado equilibrio entre la defensa de los intereses de los contribuyentes y la de los intereses generales, este Consejo considera que, paralelamente, debe también admitirse la posibilidad de que si se interpone un recurso de alzada ordinario por un director general o de departamento, se pueda solicitar por este ante el Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que impidan que la inmediata ejecución de la resolución recurrida puedan producir daños o perjuicios irreparables para los intereses generales. De esta forma, las resoluciones dictadas en primera instancia serán inmediatamente ejecutivas aunque hayan sido recurridas por un director a través de un recurso ordinario, pero este podrá solicitar del Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que aseguren el cumplimiento de la resolución de dicho tribunal si este finalmente es favorable a la Administración tributaria».

¹⁷⁴ Cfr. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y PÉREZ TORRES, E.: *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 338 y 339.

¹⁷⁵ La generalidad de la doctrina se mostraba ya contraria a la subsistencia del recurso de alzada ordinario por parte de los directores generales. Así, abogados del Estado como DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. y PÉREZ TORRES, E., *op. ult. cit.*, pág. 208, criticaban abiertamente el mantenimiento de esta vía impugnatoria: «El recurso de alzada ordinario permite reformar en perjuicio del interesado la resolución dictada en la instancia. No existen fundamentos teóricos ni prácticos que justifiquen esta prolongación de la vía administrativa. Es un control de legalidad que se ejerce sobre los órganos que tienen asumida precisamente esa función. La distribución de competencias entre los órganos de gestión ya sitúan los asuntos más importantes en los órganos centrales, por lo que la reclamación frente a ellos será conocida en todo caso por el TEAC, en única instancia. El control sobre los criterios de los Tribunales Regionales bien puede ejercerse a través de los recursos extraordinarios para unificación de criterio, que no afectan a la situación decidida por el fallo. La revisión de oficio (nulidad de pleno derecho o declaración de lesividad) salvaría los casos singulares en que una resolución errónea pudiera ser dañosa para los intereses públicos». De parecido sentir es otro abogado del Estado como ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. en VV. AA.: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas. Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 226.

cualquier TEAR o TEAL contraviene una de las directrices contenida en la vigente LJCA que impide litigar entre sí a las distintas Administraciones Públicas¹⁷⁶. Argumento este que, como era de esperar, viene siendo rechazado expresamente por el TEAC desde su Resolución de 16 de noviembre de 2001. Por lo tanto, no resultaba necesario el mantenimiento de esta alzada, capaz de originar problemas de todo tipo e incoherencias dignas de mejor causa¹⁷⁷, especialmente aquella derivada del rebasamiento del plazo legal de resolución que se convierte en un obstáculo insalvable para el reclamante que ganó en primera instancia¹⁷⁸. La Ley 34/2015 impide, por lo tanto, que las garantías –prestadas por el contribuyente para destruir la presunción de legalidad del acto finalmente declarado contrario a derecho– le sean devueltas, omitiendo cualquier referencia a otros graves problemas que este recurso plantea. La novedad es sencillamente inaceptable, porque agrava todavía más una situación ya injusta, quebrando las reglas de juego jurídicas más elementales¹⁷⁹.

m) Se independiza el recurso de anulación y se especifican sus efectos, así como los supuestos contra los que no cabe.

El recurso de anulación ya estaba previsto en el artículo 239.6 de la LGT. La Ley 34/2015 recoge el tradicional contenido de dicho recurso y lo independiza para re-

¹⁷⁶ En tal sentido, el artículo 44 de la Ley 29/1998 señala a este respecto lo siguiente: «En los litigios entre Administraciones públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa. No obstante, cuando una Administración interponga recurso contencioso-administrativo contra podrá requerirla previamente para que derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material, o inicie la actividad a que está obligada. 2. El requerimiento deberá dirigirse al órgano competente mediante escrito razonado que concretará la disposición, acto, actuación o inactividad, y deberá producirse en el plazo de dos meses contados desde la publicación de la norma o desde que la Administración requirente hubiera conocido o podido conocer el acto, actuación o inactividad. 3. El requerimiento se entenderá rechazado, si dentro del mes siguiente a su recepción, el requerido no lo contestara. 4. Queda a salvo lo dispuesto sobre esta materia en la legislación de régimen local».

¹⁷⁷ Como señalan los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, 7.ª ed., Civitas, Madrid, 2000, pág. 550, el mantenimiento de esta alzada «supone una duplicación de las posibilidades de que la Administración dispone para obtener la anulación de sus propios actos, habida cuenta de que la técnica de la revisión de oficio está también regulada en la LGT».

¹⁷⁸ Sobre ello *vid.* extensamente, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria*, CEF/REGAF, Madrid, 2006, págs. 954 y ss.

¹⁷⁹ Quizás, y puestos a pensar en el necesario equilibrio entre los contribuyentes y la Administración, no habría estado de más que la Ley 34/2015 hubiera recogido la posibilidad de aportar los créditos reconocidos con otras Administraciones públicas como garantía susceptible de suspender automáticamente la ejecutividad de una liquidación tributaria. Tal fue la petición que realizó el Grupo Parlamentario Catalán en sus enmiendas núm. 105 y 107 en el Congreso de los Diputados. Con plena razón, toda vez que los créditos frente a las Administraciones públicas (cualquiera que estas fueren) gozan de una calidad crediticia mayor incluso que las ofrecidas por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o aseguradoras de crédito y caución, toda vez que tanto la disposición adicional 4.ª del TRLRHL, como la disposición adicional 26.ª.1 de la Ley 50/1998 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social prevén el derecho de retención del Estado en las transferencias a los demás entes territoriales, de forma tal que al Estado, en caso de fallido o impago de alguno de esos créditos, no le supondría mayor molestia resarcirse de manera directa, sin necesidad (como en el caso de una entidad de crédito) de instar ningún procedimiento de ejecución.

marcar su singularidad, recogiendo tres novedades. La primera, que no cabe recurso de anulación frente a la resolución del mismo, ni tampoco contra la resolución del recurso extraordinario de revisión. La segunda (implícita en la regulación anterior), que la presentación del recurso suspenderá el plazo para la interposición del recurso ordinario de alzada que, en su caso, procediese contra la resolución impugnada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo al día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria o el día siguiente a aquel en que se entienda desestimado por silencio administrativo¹⁸⁰. Por fin, que si la resolución del recurso de anulación comportase su desestimación, el recurso posterior servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada con anterioridad, pudiendo plantearse en ese nuevo recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del propio recurso de anulación, como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.

- n) **Se crea un recurso de ejecución contra actos dictados como consecuencia de resoluciones estimatorias, clarificando su ámbito objetivo, simplificando su tramitación y estableciendo el carácter urgente del procedimiento.**

La Ley 34/2015 introduce algunas modificaciones relevantes en materia de ejecución de resoluciones económico-administrativas. En primer lugar, se da nueva redacción al artículo 239.3 de la LGT, que manteniendo los supuestos de retroacción de actuaciones para los casos en que la anulación de la liquidación recurrida obedezca a motivos formales, introduce importantes modificaciones cuando la anulación responda a razones de fondo; a saber:

1. Reconoce a nivel legal la última doctrina del TS al establecer que las actuaciones dictadas en ejecución no se incardinarán en las actuaciones anuladas [«(...) los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación»]; esto afecta a la propia naturaleza de los actos dictados en ejecución por razones de fondo ya que no podrán ser considerados como actos genuinamente tributarios, sino como actos que, si bien son dictados por las Administraciones tributarias, no son consecuencia de potestades propiamente tributarias, sino de naturaleza ejecutiva de lo resuelto por la instancia revisora o jurisdiccional. La cuestión no es baladí, antes al contrario, resulta determinante en la elección del cauce de reacción a instar sobre los actos dictados en ejecución, pues al tratarse de actos que no son estrictamente tributarios, su impugnación no quedará a partir de ahora supeditada a los mecanismos ordinarios previstos en el ordenamiento tributario para

¹⁸⁰ Una regulación esta, por imperativa, divergente e incoherente con la solución que al silencio se le otorga en otros preceptos de la Ley 34/2015.

interponer recurso o reclamación económico-administrativa. Con la modificación normativa, su impugnación sale de las vías normales de reacción (que, en realidad, suponía un «volver a empezar») para pasar a integrarse en las específicas del nuevo recurso contra la ejecución previsto en el artículo 241 ter de la LGT¹⁸¹.

En definitiva, se reconoce y acoge la argumentación del TS alusiva a que «cuando un Tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada *pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias*, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, *sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma*, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquel en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación (únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente). *Si no se actúa de aquel modo*, además de *provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo* (el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior), *se causa una demora no razonable, desproporcionada* y, por ello, insoportable, *haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias* o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que solo resta ejecutar en sus propios términos» (STS de 15 de junio de 2015, rec. cas. n.º 1551/2014, FJ 6.º).

2. A su vez, con la reforma operada por la Ley 34/2015 se establece el plazo de duración de las actuaciones de ejecución por razones de fondo; concretamente, el nuevo artículo 239.3, *in fine*, de la LGT señala que «(...) salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados *en el plazo de un mes* desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes». Esta novedad supone la generalización del plazo de

¹⁸¹ *Vid.* al respecto, DE GANDARILLAS MARTOS, S.: «La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos», *QF*, núm. 8, 2015, págs. 93 y ss.

ejecución previsto en el artículo 66.2 del RGRVA para lo que la AN denominó *actuaciones de mera ejecución* y que con la reforma se extiende a todas las ejecuciones por motivos sustantivos¹⁸².

En otro orden de consideraciones, que también se refieren a la ejecución de resoluciones, se introduce un nuevo apartado 7 en el artículo 239 de la LGT, que permite la regularización de *obligaciones tributarias conexas* a resultas de la anulación total o parcial de la liquidación impugnada. Por último, pero no por ello menos importante, al suponer la culminación formal de todo lo anteriormente señalado, se introduce un *cauce específico* para recurrir las actuaciones dictadas en ejecución de resoluciones: el *recurso contra la ejecución*, regulado en el nuevo artículo 241 ter de la LGT que, respetando el principio constitucional de interdicción de la *reformatio in peius*, presenta los siguientes caracteres fundamentales:

- Se fija el órgano competente para resolver dicho recurso, siendo el *Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta* (idéntica solución a la que se otorga en la vía contencioso-administrativa a los incidentes de ejecución).
- No cabe recurso de reposición previo al recurso contra la ejecución.
- Se establece el plazo de interposición de un mes.
- Se fija como *principio general* la *imposibilidad de conseguir la suspensión de la ejecución* de los actos ejecutivos recurridos por esta vía.
- Se delimitan las *facultades conferidas* a las Administraciones tributarias, conducentes exclusivamente al cumplimiento de un fin concreto: *ejecutar lo ordenado* por la instancia revisora o judicial («Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas *se ajustarán exactamente* a los pronunciamientos de aquellas», art. 241 ter LGT). Soslayando cualquier uso arbitrario de las mismas que tenga por objeto efectuar una *nueva* y, por lo mismo, *distinta* regularización, bajo la excusa de desarrollar labores de ejecución. Y por ello, también, la instancia revisora declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas *cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos* por la resolución que se ejecuta, *sobre temas que hubieran podido ser planteados* en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concorra alguno de los supuestos generales de inadmisibilidad ya contemplados en la ley (art. 241 ter LGT).

¹⁸² Sobre el particular, véase el brillante y exhaustivo trabajo de GARCÍA DíEZ, C.: «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *RCyT*. CEF, núm. 379, 2014, págs. 116 y ss.

- Se concreta el plazo de resolución que como regla general será el propio del *procedimiento abreviado*, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial, de manera que será el procedimiento aplicable el que determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso contra la ejecución.
- o) **Se rebaja de seis a tres meses el plazo de resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.**
- p) **Se fija en seis meses el plazo para la resolución del recurso extraordinario de revisión.**

La modificación, operada en el artículo 244.6 de la LGT, especifica además que transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa del recurso, el interesado puede entenderlo desestimado. La redacción potestativa del verbo permite al interesado/reclamante esperar o recurrir en cualquier momento, por lo que tal solución se ajusta a los cambios operados en otros preceptos de la ley, aunque se podría haber sido mucho más claro a este respecto.

- q) **Se simplifica el procedimiento abreviado.**

Frente al elenco de supuestos en los que necesariamente la tramitación del procedimiento económico-administrativo era el abreviado (inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma; defecto o falta de notificación; insuficiencia de motivación; incongruencia del acto impugnado, etc.), la Ley 34/2015 solo fija uno: cuantía inferior a la que se determine reglamentariamente. Asimismo se señala que para la resolución del procedimiento abreviado los Tribunales económico-administrativos podrán actuar de forma unipersonal. En relación con el expediente administrativo, muy conveniente en ocasiones para la formulación de unas alegaciones que necesariamente deben acompañar la interposición, se establece la posibilidad de que el reclamante comparezca ante el órgano que dictó el acto impugnado para que se le ponga de manifiesto.

- r) **Se suprime la posibilidad de vista oral.**

Nunca, que haya trascendido hasta la fecha, se había celebrado una vista oral en un TEAR. Por lo tanto, bienvenida sea la modificación, aunque solo sea para acercar la previsión normativa a la realidad de su aplicación en la práctica

5. UNIÓN EUROPEA Y FISCALIDAD

La Ley 34/2015 recoge algunas previsiones relacionadas con la primacía del Derecho comunitario y sus efectos en el ámbito fiscal interno. En el Anteproyecto de Ley se hacía referencia a las ilegalidades sobrevenidas derivadas de pronunciamientos del TJUE y a un curioso sistema enca-

minado a su reparación a través de una revocación especial en relación con la preceptiva solicitud de rectificación de la autoliquidación que se materializó bajo la norma finalmente declarada contraria a la normativa comunitaria. Evidentemente, tal previsión era poco respetuosa con los límites marcados por el TJUE, vulnerando el Derecho de la Unión Europea y la propia jurisprudencia del TJUE¹⁸³, pero sobre todo porque lo que se pretendía en el fondo era subvertir esta última, y la derivada del TS que la acataba desde el año 2010, vaciándola de contenido mediante la eliminación en la práctica del plazo general de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con independencia de que el perjudicado hubiera o no sido parte en el pleito tendente al reconocimiento del derecho conculcado. Tal previsión, afortunadamente, no se incorporó al Proyecto de Ley ante las durísimas y acertadas críticas que recibió la propuesta¹⁸⁴.

a) Se alude a la posible presentación por parte de los Tribunales económico-administrativos de la cuestión prejudicial.

La novedad, contenida en el nuevo apartado 3 del artículo 237 de la LGT, era innecesaria e inconveniente como bien acertó a señalar el Consejo de Estado. La única experiencia previa que se recuerda en nuestro país (asunto Gabalfrisa) acabó con el cese del presidente del TEAR de Cataluña, promotor de dicha cuestión prejudicial. Con tal precedente, no parece que su utilización vaya a verse precisamente incrementada en un futuro próximo. De hecho, desde Gabalfrisa no se ha elevado ninguna otra cuestión prejudicial por parte de los TEAR. El Consejo de Estado desaconsejó vivamente ese reconocimiento legal explícito, pues nada añadía a la regulación patria, pero era susceptible, sin embargo, de generar algunos desajustes relevantes.

b) Se introduce un nuevo Título VII destinado a regular el procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

A su través, se trata de adecuar la normativa vigente a las consecuencias derivadas de los incumplimientos de la normativa de la Unión Europea desde la doble perspectiva de los perjudicados afectados (Estado y contribuyente)¹⁸⁵. Ha de ser, pues, bienvenida

¹⁸³ Sobre todo ello, *vid.* SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Violación del Derecho de la UE y Responsabilidad Patrimonial del Estado», *Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2011, págs. 123 y ss.

¹⁸⁴ *Vid.* el voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto por el CGPJ de 30 de septiembre, en su página 15, con un razonamiento impecable.

¹⁸⁵ Ello ha ocurrido así, por ejemplo, en medidas fiscales consideradas finalmente como ayudas estatales (amortización fiscal del fondo de comercio financiero, arrendamiento de buques, incentivos fiscales y exenciones a la creación de nuevas empresas en el País Vasco o Navarra), donde se ha evidenciado cómo tras la condena al Reino de España, las autoridades españolas experimentaban grandes dificultades para recuperar las ayudas por parte de sus beneficiarios. Sobre ello, *vid.* DE JUAN CASADEVALL, J.: «Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea», Aranzadi, Pamplona, 2011, *passim*; PÉREZ BERNABÉU, A.: *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, *passim*; SOLER ROCH, M. T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE», *QF*, núm. 14, 2006, págs. 20 y ss.; RUIZ GARIJO, A.: «El necesario procedimiento para la

la novedad, no solo porque establece una senda andadera (aunque haya de necesitar, sin duda, posteriores desarrollos), sino también porque atenuará los riesgos de futuras e hipotéticas declaraciones de incumplimiento del Reino de España por parte de la Comisión Europea o el TJUE. Tal necesidad había sido ya apuntada por la generalidad de la doctrina que se debatía por tres posibles soluciones legales al respecto¹⁸⁶. En primer lugar, considerar nula de pleno derecho la ayuda concedida por transgredir el ordenamiento comunitario, articulándose así la necesidad de recurrir al artículo 217 de la LGT (nulidad de pleno derecho), que exige el previo dictamen del Consejo de Estado, y que no resolvería el resto de problemas procedimentales que pudieran surgir. En segundo término, considerar ejecutiva y eficaz la propia Decisión de la Comisión o del TJUE, lo que tampoco resolvería adecuadamente el problema, toda vez que aquellas son efectivamente ejecutivas para el Estado, pero no así para los particulares que disfrutaron de la ayuda bajo una total apariencia de legalidad, amparados por las disposiciones normativas oportunas, luego declaradas contrarias al Mercado común. Y, por fin, establecer una regulación específica que no precisase de anulación de ningún acto administrativo interno y dotase al Estado del título de crédito correspondiente para poder recuperar la ayuda ilegal, es decir, un procedimiento administrativo específico, de carácter sumario y contradictorio, tendente no solo a la identificación de los beneficiarios afectados o los importes indebidamente percibidos, sino también a otros fundamentales aspectos como las vías de oposición o de ingreso¹⁸⁷. Esta tercera opción es por la que se ha decantado la Ley 34/2015, articulando los cauces resarcitorios en caso de perjuicio relacionado con ayudas indebidas, yendo más allá de lo dispuesto con carácter general para el reintegro de subvenciones previsto en los artículos 36 y siguientes de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, al no resultar directamente aplicable a la materia tributaria.

Como es sabido, y de conformidad con la jurisprudencia comunitaria, corresponde al legislador interno de cada país miembro de la Unión Europea el establecimiento del procedimiento a seguir para la recuperación de la ayuda¹⁸⁸ y además ese pro-

recuperación de las ayudas fiscales declaradas ilegales en virtud del Derecho Comunitario, en Encuentros de Derecho Financiero y Tributario, «Desafíos de la Hacienda Pública española», *IEF*, Documentos, DOC núm. 17/2012, *passim*; BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M.: «La audiencia al beneficiario de la ayuda: un trámite necesario en la recuperación de las ayudas de Estado ilegales», *QF*, núm. 10, 2014, págs. 21 y ss.

¹⁸⁶ *Vid.* al respecto LINARES GIL, M.: «La devolución de las ayudas de Estado en el marco del Derecho Comunitario Europeo», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, págs. 45 y ss.

¹⁸⁷ Conviene advertir que la necesidad de articular un mecanismo adecuado para recuperar las ayudas de estado ilegales también fue apuntada por el TS, quien señalando que correspondía al legislador establecer libremente el procedimiento general, dejaba además en la más completa oscuridad si la Decisión de la Comisión de recuperación de la ayuda o el pronunciamiento del TJUE, constituían títulos ejecutivos inmediatos o si debían seguirse los procedimientos especiales de revisión relativos a la nulidad, lesividad o revocación (STS de 13 de mayo de 2013).

¹⁸⁸ En tal sentido se pronuncia la STJUE de 7 de julio (Comisión/Grecia; Asunto C-369/07), atendida la inexistencia de disposiciones comunitarias a tal fin.

cedimiento nacional no debe impedir la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión¹⁸⁹. En la recuperación de ayudas de Estado la Administración tributaria actúa como mero ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea o el TJUE, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia y en particular a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión. La Memoria del proyecto de ley justificaba la previsión de un procedimiento ad hoc para aquellos casos en los 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», que no es otra que el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado, en cuyo artículo 14.3 se señala 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, las novedades contenidas en la Ley 34/2015 se centran en los derechos y deberes inherentes al procedimiento de restitución, los plazos de alegaciones y vista del expediente, así como la finalización del mismo y el contenido de la resolución final o del procedimiento de inspección en el caso de que al contribuyente se le comprueben otras obligaciones conexas con el propio procedimiento de recuperación de la ayuda¹⁹⁰. La nueva regulación se estructura en tres capítulos, el primero de los cuales contiene las disposiciones generales que atribuyen a la AEAT las

¹⁸⁹ STJUE de 24 de enero de 2013 (Comisión/España: Asunto C-529/09) donde se señala lo siguiente: «En virtud del artículo 14, apartado 3, del Reglamento n.º 659/1999, la recuperación de una ayuda declarada ilegal e incompatible por una decisión de la Comisión debe efectuarse, como resulta también del decimotercer considerando de ese reglamento, sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de dicha decisión. Este último requisito refleja las exigencias del principio de efectividad enunciado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse las Sentencias Comisión/Polonia, antes citadas, apdo. 59, y de 29 de marzo de 2012, Comisión/Italia, C-243/10, apdo. 36)».

¹⁹⁰ Al respecto, *vid.* las SSTs de 13 de mayo y 14 de octubre de 2013. En la primera de ellas y ante la adopción de plano del acuerdo de recuperación por parte de la Diputación Foral de Álava, el Alto Tribunal recuerda que el principio general de audiencia al interesado es un principio general del ordenamiento jurídico español inserto en el artículo 105. C) CE de general y necesaria aplicación en todos aquellos casos en los que la decisión a adoptar vaya a afectar a los derechos e intereses de sujetos individualizados, siendo además de aplicación la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, en cuyo artículo 41.2 se proclama el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte contra ella cualquier medida que le afecte individualmente.

competencias para la ejecución de las facultades precisas dirigidas a recuperar la ayuda declarada contraria al mercado común. Entre ellas destaca, como única garantía tendente a suspender la ejecutividad del acto tributario, la consignación de la cuantía correspondiente en la Caja General de Depósitos (art. 264 LGT *in fine*). Asimismo se establece un plazo de prescripción excepcional impuesto por la normativa comunitaria de diez años y las causas de suspensión e interrupción del mismo para que dicho plazo se prolongue lo más posible en el tiempo y contar así con mayor margen de maniobra. Además, poco importa que existiese previamente resolución o liquidación practicada por la Administración o que incluso alguna de ellas fuesen firmes, pues la ejecución de la decisión comunitaria determina la modificación de dicha resolución o liquidación (art. 263 LGT). Los intereses de demora se rigen por lo dispuesto en la normativa comunitaria. Conviene no perder de vista que los principios que inspiran la regulación de la ejecución de las decisiones de recuperación contenidos en el Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, presentan dos acusadas peculiaridades: a) La posibilidad de modificar actos administrativos firmes o que incluso gocen del carácter de cosa juzgada; b) La consideración de las deudas tributarias resultantes como insusceptibles de aplazamiento o fraccionamiento¹⁹¹.

En los Capítulos II y III se perfilan los dos procedimientos de ejecución de la Decisión, cuya diferencia estriba en la necesidad o no de la regularización de los elementos de la obligación tributaria y que, en cualquier caso, permite articular un procedimiento inspector cuando la ejecución de la Decisión comunitaria así lo requiera, concluyendo en tal caso con una liquidación relativa al propio objeto de la recuperación de la ayuda y otra atinente al resto de extremos comprendidos en las actuaciones inquisitivas. De esta forma se crea un doble tipo de procedimiento en función de la naturaleza de los elementos de la obligación tributaria a los que se refiere la Decisión y cuya elección depende de la influencia que esta revista o no en la cuantificación o liquidación de la deuda tributaria. Por ello, se pueden ejecutar también las decisiones de recuperación a través del procedimiento de inspección ordinario cuando al obligado tributario se le comprueben otras obligaciones o elementos de la obligación distintos de aquellos que constituyen el objeto mismo de la Decisión relativa a la recuperación de la ayuda. Ese procedimiento inspector, en los supuestos de regularización de elementos de la obligación tributaria, es el general y reviste las mismas características que cualquier otra actuación inquisitiva (posibilidad de comprobar la contabilidad, los registros, recabar información de terceros, etc.). Advierte en tal caso el artículo 265.4 de la LGT de que el examen de los documentos o los requerimientos se entienden efectuados a los solos efectos de la determinación de la procedencia de la recuperación de la ayuda de Estado, sin que impida ni limite la ulterior comprobación de los mismos hechos o documentos. El plazo para su conclusión es el general contemplado por el artículo

¹⁹¹ En tal sentido, la Ley 34/2015 modifica el apartado 2 del artículo 65 de la LGT para aludir expresamente a esta nueva realidad.

104 de la LGT, cuyo rebasamiento no generará la caducidad o perención del procedimiento, que continuará hasta su terminación.

Para aquellos casos en los que no sea necesaria la regularización anterior, el procedimiento se simplifica tanto en su contenido como en sus plazos. Así, la comunicación de inicio contendrá ya la propuesta de resolución con concesión de un plazo de diez días al obligado para que este alegue lo que a su derecho convenga. La terminación del procedimiento ha de verificarse en un plazo de cuatro meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento. La resolución no es susceptible de recurso de reposición, ni siquiera de reclamación económico-administrativa y con un régimen de suspensión de la ejecutividad del acto también muy restringido, tal y como ya hemos señalado, por aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I. Si la resolución judicial apreciara defectos formales y ordenare la retroacción de las actuaciones administrativas para su subsanación, estas deben finalizar en el periodo en que restase del plazo legal ya consumido o en dos meses si aquel fuese inferior. Asimismo, la deuda resultante de estos procedimientos de restitución de ayudas no son susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento de pago (ya hemos señalado con anterioridad que a tal fin se modifica el art. 65.2 de la LGT, *vid. infra*), lo que redundaría todavía más en la onerosa limitación de las posibilidades de defensa que pesan sobre el obligado a la devolución¹⁹². Se pretende con ello no alargar el plazo en el que este pueda acceder a la vía judicial, donde la jurisprudencia comunitaria también ha señalado que el control por el juez nacional de la legalidad formal de una liquidación emitida para la recuperación de una ayuda de Estado ilegal, y su posible anulación por no haberse respetado las garantías procedimentales correspondientes, debe considerarse como la simple emanación del principio de tutela judicial efectiva que constituye un principio general del Derecho de la Unión, pero bajo la regla general de que los importes ya recuperados no deben ser abonados o reintegrados de nuevo¹⁹³.

¹⁹² Quien en muchas ocasiones aplicó de buena fe el beneficio o incentivo fiscal, viéndose luego abocado a devolver la cantidad aplicada con los correspondientes intereses, aun cuando se hubiese consumado la prescripción. *Vid. DE JUAN CASADEVALL, J.: «El procedimiento interno de recuperación de ayudas de Estado en materia tributaria», QF, núm. 12, 2015, pág. 89.*

¹⁹³ Así lo afirma la STJUE de 20 de mayo de 2010 (Scott y Kimberly; Asunto C-210/09), en sus apartados 25 y 26: «aun si la anulación de una liquidación no es objetable en sí, hay que destacar no obstante que dicha anulación podría en principio llevar consigo, a favor del beneficiario de la ayuda que hubiera logrado ese resultado, el derecho a solicitar con fundamento en el Derecho nacional que los importes correspondientes a la ayuda ya devuelta le fueran abonados de nuevo, y por consiguiente debe apreciarse esa posible consecuencia en relación con las obligaciones enunciadas en el artículo 14, apartado 3, del Reglamento n.º 659/1999. Habida cuenta de lo expuesto, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 14 apartado 3, del Reglamento n.º 659/1999 debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en el supuesto de que los importes correspondientes a la ayuda de que se trata ya se hayan recuperado, a la anulación por el juez nacional, a causa de un vicio de forma, de las liquidaciones emitidas para recuperar la ayuda de Estado ilegal, cuando el Derecho nacional prevé la posibilidad de la subsanación de ese vicio de forma. En cambio, esta disposición se opone a que esos importes sean abonados de nuevo, aun provisionalmente, al beneficiario de dicha ayuda».

Conviene advertir de que la necesidad de devolución de la ayuda en nada obsta el hecho de la oportuna y adecuada defensa jurídica contra la liquidación que la materializa, pues podrían resultar de aplicación o verse afectados por dicho acto otro tipo de beneficios diferentes a los declarados incompatibles con el Mercado común y que dejaron de percibirse o solicitarse por recibirse esas ayudas declaradas luego indebidas. En tal sentido, la propia DGT, en contestación de 2 de junio de 2009 a la Consulta vinculante 1304/2009, llega a afirmar que en el trámite de recuperación se trata de regularizar la situación fiscal del destinatario de la ayuda por lo que respecta al beneficio, eliminándolo, pero admite que pueda tener mayor extensión, pudiendo discutirse la procedencia de otras ventajas que la declarada ilegal dejó en su momento fuera de juego por su incompatibilidad. Y de esa misma opinión participa la propia Comisión Europea cuando sostiene que la obligación de recuperación de las ayudas no es absoluta, pudiendo existir circunstancias en las que resulte improcedente¹⁹⁴. En tal sentido, la STS de 13 de mayo de 2013 casa el fallo de instancia que había validado la decisión administrativa de adopción de plano de recuperación de la ayuda, sin permitir a los obligados acreditar su derecho a obtener otras ayudas y presentar las pruebas oportunas.

Con relación a la revisión de las decisiones finales, el nuevo Título sigue al pie de la letra lo dispuesto por los números 1 y 3 del artículo 15 del Reglamento n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, respecto de los plazos de prescripción. No obstante ello, el Consejo de Estado hizo notar respecto del contenido inserto en el artículo 263.1 de la LGT, titulado «efectos de la ejecución de la decisión de recuperación», que la firmeza de la resolución o liquidación no debiera permitir sin más a la Administración la modificación de aquellas, pues de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 de la LJCA dicha firmeza es algo más que una mera dificultad jurídica¹⁹⁵, razón por la que, sin cuestionar la necesidad de recuperación de la ayuda, consideraba inconveniente la regulación finalmente aprobada (que elimina toda cortapisa en el caso de actos firmes o con fuerza de cosa juzgada), entendiendo más conveniente para estas situaciones un nuevo supuesto especial de revocación¹⁹⁶. Tal recomendación no ha

¹⁹⁴ Comunicación 2009/C 85/09.

¹⁹⁵ Precisamente lo que invocaba la Memoria del proyecto de ley para proceder a su remoción pues en su opinión esta posibilidad de modificar o dejar sin efecto actos administrativos firmes, incluso con fuerza de cosa juzgada, era perfectamente viable: «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 caso de meras dificultades jurídicas, políticas o prácticas».

¹⁹⁶ Dictamen del Consejo de Estado, cit. pág. 125. Esta postura del alto órgano consultivo es coherente con su tradicional visión de toda esta cuestión (*Vid.* las memorias de 1999 y 2000 y su Informe sobre la Inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento Español, de 14 de febrero de 2008), donde señala que la eficacia de una decisión de la Comisión o de una STJUE, en el marco de un procedimiento por incumplimiento, debe exigir la retirada definitiva por la Administración de un acto suyo, a pesar de lo cual no existe cauce para hacer efectiva tal retirada si dicho acto es declarativo de derechos y no adolece de un vicio de nulidad, razón por la cual abogaba por introducir en el artículo

sido, sin embargo, atendida por el legislador. La conclusión, por lo tanto, es que la recuperación de la ayuda (que habrá de ser cuantificada en su principal y los intereses por la Administración) supondrá la modificación de las liquidaciones o resoluciones previamente practicadas, a pesar de su firmeza o de que gozasen incluso de la condición de cosa juzgada¹⁹⁷. Ello es lógico si se piensa que la recuperación de la ayuda debe independizarse de la validez y eficacia del acto interno que en su momento la procuró, y que en tal sentido no sería preciso revisar ni anular, tal y como acontece en la Ley General de Subvenciones¹⁹⁸. Es cierto que la arquitectura o el entramado de todo este procedimiento de recuperación de las ayudas de Estado no es completamente coherente con los principios jurídicos que pautan el procedimiento general tributario y los principios que lo respaldan, pero ello obedece en este caso no tanto a una elección interesada de la DGT, cuanto a un hecho constitutivo nuevo generado por la aplicación del Derecho comunitario que, como sabemos, es irresistible y proyecta su efecto directo en la normativa interna.

c) Se introduce una nueva disposición adicional vigésima relativa a los tributos integrantes de la deuda aduanera.

La Ley 34/2015 establece en dicho precepto las especialidades que en esta materia reviste la legislación de la Unión Europea, en cuanto a plazos y falta de resolución, comprobación de valores o procedimiento de revisión, entre otros.

102 de la Ley 30/1992 un nuevo apartado que contemplara tal posibilidad (toda vez que el acto no es nulo o anulable stricto sensu) y no supusiese alteración alguna de la teoría general sobre la invalidez de los actos administrativos.

¹⁹⁷ Conviene advertir a este respecto que para la UE –y basta cotejar la jurisprudencia comunitaria– la recuperación de las ayudas de Estado implica la garantía del correcto funcionamiento del mercado interior y de la no distorsión de la competencia, altar en el que han de sacrificarse a veces otros principios de inveterada prosapia jurídica de los distintos Estados miembros. *Vid.* sobre los problemas sustantivos y constitucionales que ello puede comportar, DE JUAN CASADEVALL, J.: *Ayudas de Estado...*, *op. cit.*, págs. 299 y ss. Por otra parte, el TJUE también ha advertido que el principio de irretroactividad que podría dificultar las ayudas de Estado prescritas por aplicación de la normativa interna de cada país, no constituye cortapisa alguna (STJUE de 20 de septiembre de 2001, Asunto C-390/98; EKWy Wein & Co, y STJUE de 9 de marzo de 2000, Asunto C-437/97).

¹⁹⁸ El propio Consejo de Estado, en su Memoria correspondiente al año 2000, sugería ese procedimiento general específico para la recuperación de la ayuda: «Dejando de lado en este momento la hipótesis de que se expida una norma ad hoc para remover obstáculos internos en el proceso de ejecución de alguna Decisión comunitaria, se sugiere la conveniencia de preparar alguna disposición de carácter general, con suficiente entronque legal, para abordar globalmente el procedimiento de ejecución interno de Decisiones comunitarias que hayan dejado sin efecto ayudas de Estado cuyo reembolso se hace exigible. Esta regulación, respaldada legalmente en forma suficiente, debería partir del principio de que las «ayudas de Estado», incluso cuando se hayan prestado al amparo de actos formalmente calificables como de Derecho privado (civil o mercantil), podrían ser reembolsables mediante expediente de carácter administrativo siempre que se tratara en efecto de auténticas ayudas de Estado, así declaradas por la Comisión de las Comunidades Europeas y que, por ser «contrarias al mercado común» han de dejarse sin efecto según los procedimientos del Derecho interno español. Este emplazamiento de la cuestión en el campo del Derecho público requeriría la regulación de un procedimiento que, partiendo, de la Decisión adoptada por la Comisión, determinase los beneficiarios concretos y el importe de las ayudas, el modo de requerirlas, la devolución de los importes indebidamente percibidos y la aplicación de la vía de apremio a falta de reembolso voluntario».

6. MODIFICACIONES OPERADAS COMO CONSECUENCIA DE LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS EN OTROS APARTADOS DEL ARTICULADO DE LA LEY

Aglutinamos aquí aquellas modificaciones operadas en el articulado de la LGT que obedecen a los cambios generales introducidos por la Ley 34/2015 y que resultan necesarios para garantizar la coherencia en una norma con aspiraciones codificadoras.

- a) El artículo 5.1 de la LGT recoge la alusión a los nuevos Títulos VI y VII.
- b) El artículo 46.2 de la LGT alude a la validez de los documentos normalizados de representación en el ámbito inspector para la legitimación en la posterior vía económico-administrativa.
- c) El artículo 65.2 de la LGT se reestructura en apartados y se incluye uno nuevo en el que se niega la posibilidad de aplazar o fraccionar las deudas tributarias resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el nuevo Título VII de la LGT.
- d) El artículo 70.3 de la LGT se modifica para justificar la procedencia de los datos que tuviesen su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.
- e) El artículo 73.1 de la LGT varía su redacción para posibilitar la compensación de oficio de las cantidades a ingresar y a devolver resultantes de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT (nuevo Título VI atinente a las liquidaciones relacionadas con los delitos contra la Hacienda Pública).
- f) El artículo 81 de la LGT ve modificado sus apartados 6 y 8, estableciéndose unas medidas cautelares de duración más prolongada en los procedimientos de delito contra la Hacienda Pública. En concreto, en el apartado 6 se introduce una nueva letra e) con unos plazos de 18 o 24 meses.
- g) El artículo 101.4 de la LGT introduce un nuevo párrafo c) para considerar como provisionales las liquidaciones dictadas en el nuevo Título VI de la Ley.
- h) El artículo 159.3 de la LGT, relativo al informe preceptivo para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se adapta a los nuevos plazos ampliados del procedimiento inspector.
- i) Se añade un apartado 5 (reenumerándose como 6) al artículo 224 de la LGT con el fin de advertir de que en los casos del artículo 68.9 de la LGT si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garanticen asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso. Análoga finalidad reviste la introducción de un nuevo apartado 7 en el artículo 233 de la LGT.

- j) En el artículo 259 de la LGT se recogen algunas especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, siendo por lo demás análoga la regulación en este caso que lo previsto en el Título VI de la ley.
- k) Se introduce una disposición adicional segunda para amalgamar y coordinar las referencias al ministro de Economía y Hacienda o Ministerio de Economía y Hacienda.

7. PUBLICIDAD DE LISTAS DE DEUDORES A LA HACIENDA PÚBLICA

La Ley 34/2015 modifica el artículo 95 de la LGT e introduce otro precepto nuevo, el 95 bis, donde se establece la posibilidad de publicar sendas listas de deudores a la Hacienda Pública con fines, dice su exposición de motivos, disuasorios, preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y promuevan el desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria¹⁹⁹. Se trata de una de las principales novedades de la ley que cuenta ya con precedentes en el Derecho comparado, pues recurren a análogas medidas disuasorias países como Bulgaria, Irlanda, Estonia, Grecia, Finlandia, Hungría, Portugal, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia o el Reino Unido. Y, más recientemente, Noruega, Suecia y Australia. Las novedades contenidas en el artículo 95 provienen, sobre todo, del expreso reconocimiento de que la reserva y confidencialidad de los datos tributarios no impedirá su publicidad cuando se derive de la normativa de la Unión Europea. Por su parte, el artículo 95 bis prevé la publicación periódica de listados comprensivos de deudores por deudas o sanciones tributarias bajo la concurrencia de las dos siguientes circunstancias: a) Que el importe de las mismas pendientes de ingreso supere el millón de euros, salvo que hubiesen sido aplazadas o suspendidas; b) Que dichas deudas o sanciones no hubiesen sido pagadas, transcurrido el plazo de ingreso en voluntaria. Esa deuda pendiente publicable toma como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación. La nueva regulación prevé la comunicación de inclusión en el listado al interesado para que este pueda formular alegaciones, bastando a tal efecto un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto. Se limita la posibilidad de alegaciones a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, y no cabe contra ella recurso administrativo alguno, de tal forma que la norma opta por establecer el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de aquellos interesados que pudieran considerar no ajustada a derecho la publicación. Las previsiones de la LGT se completan con las contenidas en la Ley Orgánica 10/2015 que regula el acceso a la información derivada de sentencias firmes dictadas en materia de fraude fiscal, con el fin de que las conductas más graves desde el punto de vista del reproche social no se vean privilegiadas.

Esta nueva regulación fue objeto de serias críticas desde su misma génesis, es decir, cuando todavía era anteproyecto de ley. Las más fundadas provinieron del CGPJ, el Consejo de Estado y la Agencia Española de Protección de Datos (de esta última se incorporaron al proyecto de ley la

¹⁹⁹ Que esta novedad legal atiende a una finalidad de interés general que la justifica, no admitía duda alguna para el Consejo de Estado (Dictamen, cit. pág. 64).

mayoría de sus observaciones). El primero, abogando por la supresión de la medida, puso de manifiesto la vulneración que la previsión suponía respecto del principio de proporcionalidad, pues con ella no se perseguían 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 pudieran afrontarla en periodo voluntario, y ello en contraposición «al 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»²⁰⁰. El Consejo de Estado, por su parte, no apreció que la publicación de las listas de morosos constituyese en sí misma una sanción, sino más bien una información asociada a la lucha contra el fraude fiscal, erigiéndose así en un instrumento preventivo y educativo, pero que comportaba indudablemente un cierto componente afflictivo²⁰¹ que necesariamente había de armonizarse con lo dispuesto en el artículo 18.4 de la CE (derecho fundamental a la protección de datos)²⁰². También criticó el Consejo de Estado la omisión al carácter firme de las deudas objeto de publicidad, al menos en la vía administrativa, así como la existencia de un único intento de notificación al interesado con anterioridad a la inclusión en el listado, toda vez que, en opinión del alto órgano consultivo, no se apreciaba concurrencia de razones extraordinarias que justificasen introducir esa excepción al régimen general de notificación contenido en los artículos 109 y siguientes de la LGT. Asimismo, el Consejo de Estado criticó la restricción legal que para los contribuyentes afectados por la medida suponía la limitación de las alegaciones a cuestiones relacionadas con la concurrencia de las circunstancias precisas para la inclusión en el listado, pues ello podría circunscribir en exceso el ámbito de dichas alegaciones. Por último, el Consejo de Estado realizó observaciones críticas a la remisión legal a la orden ministerial en lo atinente a la fecha de publicación, medios de publicación, ficheros y registros, así como el momento en que debiera procederse a la cancelación de datos (que consideraba con

²⁰⁰ Tal crítica a la quiebra de la proporcionalidad se vertía a pesar de que la STS de 29 de enero de 2015 ha afirmado que «en la interpretación de las normas legales, cuando estas 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». Muy crítico con la medida se muestra *ESCRIBANO LÓPEZ, F.*: «Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes», *REDF*, núm. 165, 2015, págs. 39 y 42, al considerar que «la desproporción entre los objetivos y los medios es paladina (...) esta especie de exposición en la picota de la morosidad tributaria está lejos de poder fomentar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una conciencia cívica tributaria (...) parece que se quiere dar una información sin deslindar el moroso del defraudador».

²⁰¹ Dictamen, pág. 63.

²⁰² Cuyo objeto comprende, según las STS de 24 de noviembre de 2014 y del TC 254/1993, de 20 de julio, «cualquier tipo de dato personal, sea íntimo o no, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales». También en este sentido la STJUE de 9 de noviembre de 2010 (caso Volker), había afirmado que «el derecho a la protección de los datos de carácter personal no constituye una prerrogativa absoluta, sino que deber ser considerado en relación con su función en la sociedad», habiendo de estar reguladas en ley las posibles limitaciones a este derecho, servir a un fin de interés general y respetar el principio de proporcionalidad, así como el contenido esencial de otros derechos y libertades fundamentales. Por su parte, el TC en su Sentencia 17/2013, de 31 de enero, alude al consentimiento del afectado o a la existencia de una ley específica al efecto para la válida cesión de datos personales entre Administraciones públicas.

la Agencia Española de Protección de Datos que debía producirse transcurridos tres meses desde la publicación)²⁰³. La mayoría de esas observaciones han sido finalmente asumidas por la Ley 34/2015.

Con respecto a la publicación de los fallos de las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública, en un primer momento, tal y como rezaba el proyecto de ley, el Gobierno se planteó la promulgación de un nuevo artículo de la LECrim. (art. 160 bis). Las objeciones del CGPJ y del Consejo de Estado (este último con carácter esencial a los efectos del art. 130.3 del RD 1674/1980, de 18 de julio) obligaron sin embargo a replantear la cuestión, atendido lo dispuesto por el artículo 120.1 y 3 de la CE, la LOPJ (arts. 235 y 266 donde se restringe la publicidad de las sentencias que pudiera afectar al derecho a la intimidad de las personas) e incluso la jurisprudencia del propio TS. Asimismo, el Consejo de Estado insistió en el hecho de que la publicación de las sanciones era, en sí misma, una medida afflictiva, es decir, una sanción o pena añadida, por lo que debía regularse por ley orgánica y no por ley ordinaria, pues siendo verdad que la imposición de una sanción no violaría por sí mismo el derecho al honor, su divulgación sí podría lesionarlo²⁰⁴. Y eso es lo que explica la aprobación de la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por el que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal y cuya disposición final tercera posterga su entrada en vigor al 11 de noviembre de 2015, afectando a las sentencias que se dicten con posterioridad a dicha fecha. En su artículo único señala los delitos objeto de publicidad en esas sentencias condenatorias (arts. 305 y 305 bis, relativo a la defraudación a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local; art. 306 atinente a la defraudación a los presupuestos generales de la Unión Europea; art. 257, comprensivo de los alzamientos de bienes; art. 258 relativo a la insolvencia punible; así como el art. 2 de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando cuando el acreedor fuese la Hacienda Pública). Dicha ley orgánica regula asimismo los aspectos sobre la que esa publicidad se proyecta (en tal sentido, el secretario judicial debe expedir certificación relativa a los siguientes extremos: a) Identificación de la causa judicial; b) Nombre, apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil; c) Delito por el que se hubiera condenado; d) Penas impuestas; e) Cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos comprendidos en el fallo judicial). Prevé el número 3 de ese artículo único la posibilidad de que lo dispuesto en él no resulte de aplicación, siempre que el condenado o el responsable civil pagasen o consignasen en la cuenta de depósitos o del Juzgado la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública con anterioridad a la firmeza de la sentencia. La medida, pues, no se dirige contra todos los condenados, sino solo contra aquellos que no hayan satisfecho sus obligaciones con la Hacienda Pública²⁰⁵.

²⁰³ Dictamen del Consejo de Estado, cit. págs. 71 y 72.

²⁰⁴ A pesar de que algún pronunciamiento del TS afirme que la libertad de información, sobre todo cuando esta es veraz, prevalece sobre el derecho al honor y autoriza la publicación de la sentencia en cualquier medio de divulgación (STS de 16 de octubre de 2008). También la Agencia Española de Protección de Datos se había pronunciado en varias resoluciones prohibiendo la difusión de sentencias judiciales a través de internet, toda vez que en el artículo 3.J en relación con el 6.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, no se incluyen las sentencias judiciales.

²⁰⁵ Los grupos parlamentarios del arco de izquierdas abogaron por una solución distinta que incluiría la inclusión en la lista de todos los condenados, con independencia de la suerte final que pudiera haber correspondido al ingreso de la

8. OTRAS MODIFICACIONES OPERADAS POR LA LEY 34/2015 TANTO EN LA LGT COMO EN OTROS CUERPOS NORMATIVOS

- a) **Se reconoce la facultad de dictar disposiciones interpretativas y aclaratorias, además de al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, al órgano con competencia en la iniciativa legislativa (DGT), que serán obligatorias para los órganos de aplicación de los tributos.**

A tal fin se modifica el apartado 3 del artículo 12 de la LGT. Tal previsión rompe con el sistema tradicional de fuentes, al atribuir esta facultad cuasi legal a un órgano administrativo carente de atribuciones normativas. Con ello, además, se refuerza la posición de primacía de ese centro directivo del Ministerio de Hacienda frente a otros órganos ministeriales, como el TEAC, pues aunque el precepto se refiere al ámbito gestor, no está claro que ello no alcance también a la vía revisora, habida cuenta del concepto más o menos irrestricto que se maneja del término y las dudas doctrinales al respecto.

- b) **Se modifica el apartado 4 de la disposición adicional sexta de la LGT relativa al NIF.**

Se aclaran a este respecto los efectos derivados de la revocación del NIF cuando se produzca su publicación en el BOE, con la consiguiente imposibilidad para que las entidades de crédito realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que constasen como titulares o autorizados los titulares del NIF revocado, salvo que el mismo se rehabilitase o se asignase uno nuevo. Dicha revocación no impide a la Administración tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes.

- c) **Se modifica la disposición adicional décima de la LGT relativa a la exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.**

La previsión no tiene otra finalidad que la de adaptar la normativa tributaria a las últimas modificaciones operadas en el CP, que ampliaron las competencias de la Administración tributaria a la exacción de las penas de multa.

- d) **Se introduce una nueva disposición adicional vigesimoprimera en la LGT.**

Con ello se prevén supuestos de suspensión en los casos recogidos por la disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 5/2004, TRLIRNR, de tal forma que no se simultaneen los procedimientos amistosos en materia de imposición directa previs-

responsabilidad derivada del delito. A este mismo respecto, el grupo UPyD proponía en sus enmiendas núms. 3 y 26 en el Congreso, que la AEAT publicara separadamente la información cuando el contribuyente fuese cargo público o lo hubiese sido en los cuatro anteriores y que se incluyeran en el plan de inspección con comprobación de carácter general a todos los cargos públicos con un desempeño superior a seis años (Enmienda n.º 28), así como la publicación de una lista de infractores limitada a los casos de infracción administrativa calificada como muy grave.

tos en los convenios o tratados internacionales con los procedimientos de revisión del Título V de la LGT o los judiciales (que según la normativa vigente son plenamente compatibles), suspendiéndose estos últimos hasta tanto no estén finalizados los primeros. Atendida esa compatibilidad revisora administrativa o judicial con el procedimiento amistoso, se modifica también la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para que sin merma alguna de la tutela judicial efectiva la suspensión rija hasta tanto no concluya el procedimiento amistoso.

- e) **Se introduce una disposición adicional vigesimosegunda en la LGT en la que se tipifican los incumplimientos relativos al incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras.**

La Ley 34/2015 pretende así obligar a las instituciones financieras a aplicar de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, en lo atinente al intercambio automático de información elaborado por la OCDE aplicable a España como consecuencia de la firma del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras. De esta manera, constituyen infracciones graves (sancionadas con multa fija de 200 euros por cada persona respecto de la que se hubiera producido la omisión) tanto el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras, como la comunicación a la institución financiera de datos falsos, incompletos o inexactos en relación con las declaraciones que resultasen exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras en orden a la identificación de su residencia fiscal. La nueva previsión normativa prevé un efecto cierre de la cuenta, así como un plazo de cuatro años desde dicho cierre para el mantenimiento y conservación de las pruebas y documentos oportunos. Todo esto será también de aplicación en relación con las obligaciones de información y diligencia debida relativas a cuentas financieras, conforme a lo dispuesto en el Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FACTA.

- f) **Disposición adicional primera relativa a las controversias de organismos públicos en materia tributaria.**

Se prevé la no aplicación a la materia tributaria de lo establecido en 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, de forma que las controversias jurídicas que pudieran suscitarse entre la Administración tributaria y los entes de derecho público se resuelvan por los procedimientos establecidos en la normativa tributaria.

- g) **Se modifica la Ley de Enjuiciamiento Criminal**, aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, añadiendo un nuevo artículo 614 bis y un nuevo Título X bis en el Libro II, integrado por los artículos 621 bis y 621 ter, así como la introducción de un nuevo artículo 999.

La disposición final primera de la Ley 34/2015 pretende así adaptar el contenido de la LECrim. a la reforma operada en la LGT en lo relativo a los delitos contra la Hacienda Pública, especialmente en lo atinente a las solicitudes de suspensión de la ejecución de la liquidación administrativa, con el fin de asegurar la exigencia de garantías por parte del juez de lo Penal.

- h) **Se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.**

La disposición final segunda y adicional cuarta de la Ley 34/2015 modifican algunas de las previsiones con rango de ley ordinaria de la referida ley orgánica, con el fin de armonizar las previsiones contenidas en el CP y la LGT, de tal forma que, de advertir la AEAT la posible existencia de un delito de contrabando, continúen las actuaciones administrativas encaminadas a la liquidación y recaudación de las deudas tributarias y aduaneras derivadas del contrabando, salvo, en su caso, el procedimiento sancionador que ya se hubiese iniciado (atendida la imposibilidad de concurrencia de sanciones). Se actualiza la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas de contrabando, endureciéndolas y considerando como tales la resistencia, negativa u obstrucción cuando no se apliquen como criterio de graduación de la propia sanción.

- i) **Se modifica la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.**

La Ley 34/2015, a través de su disposición final tercera, aclara en dicha ley de ritos (disp. adic. novena) que, conforme al nuevo Título VI de la LGT, queda excluido del orden contencioso-administrativo el conocimiento de las pretensiones que los obligados tributarios pudiesen plantear al socaire de la actuación administrativa (liquidación tributaria). Se señala además que «de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley, cuando el recurso contencioso-administrativo tenga por objeto un acto administrativo que, relativo a una deuda aduanera, esté vinculado a una decisión adoptada por las instituciones de la Unión Europea, la revisión no podrá extenderse al contenido de dicha decisión». Asimismo, se incluye en la disposición adicional décima de la LJCA una previsión atinente a los delitos contra la Hacienda Pública, en cuya virtud, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 a) de dicha ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la LGT, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3. La misma disposición adicional décima aclara que una vez iniciado el correspondiente proceso

penal, tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la LGT.

j) Se modifica la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad.

En este caso, la Ley 34/2015, en coherencia con la supresión de los periodos de interrupción justificada del plazo del procedimiento inspector y su sustitución por periodos de suspensión, adapta la terminología de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad, para aquellos supuestos en los que la Comisión Nacional del Mercado de Valores deba pronunciarse sobre la suspensión o revocación de la autorización concedida a una institución de inversión colectiva.

k) Se 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 quinta de la Ley 34/2015 incide en otra norma, la Ley 7/2012 que, pese a tratarse de un cuerpo legal de carácter netamente financiero, no tenía otra pretensión que la lucha contra el fraude fiscal. En tal sentido, se establecen dos modificaciones. La primera, operada en el apartado Uno.5 del artículo 7, relativa a la exclusión de la limitación respecto del cambio de moneda en efectivo por otra moneda en efectivo, realizada por establecimientos de cambio de moneda o entidades de pago reguladas en la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago, en ambos casos supervisados por el Banco de España y sujetos a la normativa de blanqueo de capitales. La segunda, en el apartado Tres.1 del mismo artículo 7, atinente al régimen jurídico de las notificaciones en el seno de los procedimientos sancionadores a seguir en el caso de infracción de la limitación de pagos en efectivo, con el fin de agilizar dichas notificaciones y armonizar así el régimen que, con carácter general, se sigue por la AEAT en el resto de los procedimientos tributarios.

l) Se modifica la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La disposición final sexta de la Ley 34/2015 recoge algunas modificaciones de la normativa reguladora del IS como la relativa a los que establecen plazos específicos de comprobación de créditos fiscales, ya sean bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición o incentivos fiscales, con la finalidad de adecuar su redacción a la contenida en la LGT (como había apuntado el propio Consejo de Estado), evitando así las inevitables dudas que podrían surgir en las actuaciones de comprobación a desarrollar por la AEAT con dos cuerpos normativos divergentes (LIS/LGT). En concreto, se modifica el apartado 5 del artículo 26, el apartado 7 del artículo 31, el apartado 8 del artículo 32 y el apartado 6 del artículo 39. Así,

el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación, así como de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo el contribuyente deberá acreditar las bases o deducciones cuya compensación o aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con verificación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil. También las operaciones vinculadas son objeto de modificación, dejando de estar tipificada como tal cuando la relación se establezca entre una entidad y los socios o partícipes de otra sociedad o, en su caso, los cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco –en línea directa o colateral o por consanguinidad o afinidad– hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas pertenezcan a un mismo grupo, derogando para ello su regulación contenida en la letra f) del artículo 18.2 de la LIS.

m) **Se crea la tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil, en el interior de las centrales nucleares u otras instalaciones nucleares.**

Así lo prevé la disposición final séptima de la Ley 34/2015.

n) **Se remite a orden ministerial la creación del modelo para la regularización voluntaria de deudas vinculadas a posibles delitos contra la Hacienda Pública.**

Se refiere a ello el artículo 252 de la LGT y la remisión se contempla en la disposición final décima de la Ley 34/2015.

9. ENTRADA EN VIGOR Y RÉGIMEN TRANSITORIO

De conformidad con la disposición final duodécima de la Ley 34/2015, la reforma de la LGT entra en vigor a los veinte días de su publicación, es decir, el 12 de octubre de 2015, no obstante lo cual se establecen algunas previsiones específicas que conforman un régimen casuístico y complejo.

a) **Sanciones por conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**

De conformidad con la disposición transitoria única apartado 1, la sanción de una conducta en fraude de ley o abuso de derecho únicamente será posible para periodos cuyo plazo de liquidación finalice después del 12 de octubre de 2015.

b) **Prescripción.**

La disposición transitoria única apartados 2 y 3 señala sobre este particular que la posibilidad de que la Administración compruebe sin límite temporal actos, hechos,

actividades, valores o negocios, de conformidad con lo previsto en el nuevo artículo 115, así como el periodo especial de prescripción del derecho de la Administración para iniciar procedimientos de comprobación de bases negativas, de cuotas o deducciones pendientes de compensar (10 años), será aplicable en los procedimientos de comprobación ya iniciados con anterioridad al día 12 de octubre, siempre que en esa fecha aún no se hubieran formalizado las correspondientes propuestas de liquidación.

c) Lista de deudores.

El primer listado de deudores se publicará el último trimestre del 2015. La disposición transitoria única apartado 4 establece el 31 de julio del mismo año como fecha de referencia. Por lo tanto, será necesario para aparecer en él que la cantidad adeudada a esa fecha supere el millón de euros, sin haber solicitado el correspondiente aplazamiento o fraccionamiento de pago.

d) Tasación pericial contradictoria.

De conformidad con lo que establece la disposición transitoria única apartado 5, la nueva redacción del artículo 135.1 de la LGT, relativa a la suspensión del plazo del procedimiento sancionador en caso de petición de TPC, será aplicable a las solicitudes presentadas a partir del 12 de octubre de 2015.

e) Nuevos plazos ampliados del procedimiento inspector.

Las novedades consistentes en plazos más prolongados de inspección (18 meses o incluso 27 bajo la concurrencia de determinadas circunstancias), así como la nueva forma de computarlos (suspensiones), se aplicarán a procedimientos inquisitivos iniciados con posterioridad al 12 de octubre de 2015 (disp. trans. única, apartado 6). No obstante, para el caso de retroacción de actuaciones, es decir, para inspecciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, la nueva normativa resultará aplicable en aquellos casos en los que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución se hubiese producido a partir del 12 de octubre de 2015. Existe pues un claro influjo de la nueva norma para procedimientos muy anteriores a su entrada en vigor.

f) Modificaciones operadas en el procedimiento de revisión.

De conformidad con lo establecido por la disposición transitoria única apartado 7, la mayoría de las novedades contenidas en la ley en este ámbito revisor entran en vigor el 12 de octubre de 2015. Así, por ejemplo, la obligación de presentación telemática de las reclamaciones para aquellos que obligatoriamente están sujetos a la notificaciones electrónicas como sociedades mercantiles, o la acreditación de la representación voluntaria desplegada en vía inspectora, o las modificaciones atinentes al procedimiento abreviado. Lo mismo cabe decir respecto a la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado, el silencio administrativo o la posibilidad de que el reclamante en cumplimiento de una resolución del Tribunal Económico-Admi-

nistrativo emita una factura en nombre y por cuenta del reclamado. Sin embargo, la puesta de manifiesto electrónica, pendiente de desarrollo por orden ministerial poserga su entrada en vigor hasta tanto dicha orden no esté debidamente publicada.

g) Actuaciones y procedimientos en casos de presunto delito contra la Hacienda Pública.

La disposición transitoria única apartado 8 prevé la aplicación de la nueva normativa para procedimientos inspectores que, a la fecha de entrada en vigor de la ley (12 de octubre), todavía no hubieran remitido el tanto del culpa al Ministerio Fiscal o al juez de lo Penal.

h) Causantes o colaboradores en los hechos supuestamente constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública.

La disposición transitoria única apartado 9 contempla la posibilidad de que aquellos ya imputados con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, que no pudieron ser declarados causantes o colaboradores en la comisión de la infracción tributaria, puedan serlo ahora con la nueva normativa a partir del día 12 de octubre.

i) Rebaja de sanciones en los casos de presentación convencional desatendiendo la obligación telemática.

En tal caso, y a pesar de la inexistencia de referencia expresa en la Ley 34/2015, resultan de aplicación los principios generales de retroactividad de la norma penal o sancionadora más favorable, razón por la cual la nueva previsión se aplicará en todos aquellos casos en los que la sanción no fuese firme a 12 de octubre de 2015, por estar pendiente de revisión administrativa o judicial.

j) Aportación o llevanza de libros registro por medios telemáticos.

La disposición adicional duodécima de la Ley 34/2015 posterga la entrada en vigor de esta previsión normativa al 1 de enero de 2017.

k) Infracciones y sanciones previstas en la Ley de Represión del Contrabando.

Se prevé su entrada en vigor el 22 de diciembre de 2015, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional duodécima apartado 2 de la Ley 34/2015.

Con respecto al régimen transitorio, huelga señalar que la entrada en vigor de la ley para sanciones por conflicto en la aplicación de la norma tributaria no podía articularse de otro modo, al no poder afectar a obligaciones o procedimientos vivos. Asimismo, es razonable la previsión general atinente a que las novedades en materia de plazos de duración de las actuaciones inspectoras se apliquen a procedimientos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, pero ya no lo es tanto que no se haga así con los supuestos de retroacción de las actuaciones inspectoras contemplados en el apartado 7 de la disposición transitoria única, pues en estos casos no estamos ante un

inicio de nuevas actuaciones inspectoras, sino de supuestos de continuación de unos procedimientos que se iniciaron con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma, careciendo de sentido que sean tratados de diferente forma. No obstante ello, los efectos respecto del plazo de retroacción no serán, por lo general, relevantes, como sí acontecería, por el contrario, de haberse mantenido la redacción de la LGT/2003. Nótese que esta en su artículo 150.5, hacía referencia a la posibilidad de completar actuaciones por todo el tiempo que restase del plazo del procedimiento inquisitivo, es decir, por todo aquel tiempo que con anterioridad no se hubiese consumido²⁰⁶. Esto último resultaría muy perjudicial para los procedimientos iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015 cuya retroacción se ordenase después, pues con esa regla, podrían asociarse periodos de tiempo muy amplios relacionados no con los 12 o 24 meses, sino con los 18 o 27 actuales. Sin embargo, ahora la regla es sustancialmente distinta, pues el artículo 150.7 dispone que la retroacción de actuaciones debe finalizar en el periodo que restase desde el momento de la retroacción hasta la conclusión del plazo general (18 o 27 meses) o en seis meses si este último fuera superior. El resultado, por lo tanto, no será generalmente perjudicial para el contribuyente, al tener su límite en esos seis meses.

No cabe decir lo mismo respecto de lo dispuesto en el apartado 8 de la disposición transitoria única. Iniciado un procedimiento con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley 35/2014, debería finalizar de conformidad con la normativa vigente en el momento de su inicio, sin que le afectasen cambios normativos posteriores que pudieran resultarles perjudiciales, más aún cuando, como es el caso, se trata de modificaciones que afectan a la determinación de responsabilidades penales y sancionadoras, donde, por imperativo constitucional, no cabe retroactividad alguna. Análogas consideraciones cabe realizar, por respeto a los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, respecto de la entrada en vigor de los apartados 1 y 2 del artículo 115, y del apartado 3 del artículo 70 de la LGT, que no debieran aplicarse a procedimientos ya iniciados con anterioridad a la promulgación de la reforma y que se verán afectados durante su sustanciación por nuevas condiciones que podrían comportar una regularización diferente y totalmente imprevista. Es más, pudieran dar lugar a consecuencias afflictivas derivadas de situaciones ya consolidadas con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma legal, lo que resultaría difícilmente conciliable con el principio de irretroactividad del Derecho administrativo sancionador²⁰⁷.

²⁰⁶ El precepto señalaba literalmente lo siguiente: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior (...)».

²⁰⁷ Ciertamente es que la retroactividad de la norma sancionadora más favorable o retroactividad *in bonam partem* no se establece explícitamente en el texto de la Carta Magna. Sin embargo, nuestro TC ha venido haciendo una interpretación a sensu contrario del artículo 9.3 de la CE que legitima este tipo de retroactividad más beneficiosa para el ciudadano (SSTC 8/1981, de 30 de marzo; 177/1994, de 10 de junio, y 99/2000, de 10 de abril). En su Sentencia 15/1981, de 7 de mayo, el máximo intérprete de la Constitución afirmó que «la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a sensu contrario en el artículo 9.3 de la Constitución que declara la irretroactividad de las no favorables o restrictivas de derechos individuales», pero añade acto seguido que no es «invocable, en vía de amparo, reservada a las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección Primera del Capítulo II del Título I de la Constitución [arts. 161 b) y 53.2 de la misma y 41 y concordantes de la Ley Orgánica del Tribunal

Constitucional]». En el plano administrativo, el artículo 128 de la LRJPAC establece que «serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor». En el sentir del TS, «la retroactividad de las leyes penales favorables al reo ha sido un principio siempre observado en nuestro Ordenamiento, y recogido en nuestras Leyes Penales básicas» (STS de 2 de enero de 2001), teniendo su fundamento «en que las conductas realizadas con anterioridad a una modificación legislativa, que por disposición soberana del legislador han dejado de ser delictivas o son sancionadas ahora más benévolamente, deben ser favorecidas por esta consideración más benigna, por elementales razones de justicia dado que el actual constituye el grado de reproche que la sociedad atribuye a las referidas conductas» (STS de 13 de julio de 2001). En el mismo sentido, SSTS de 26 de marzo de 1997 y 13 de julio de 2001. *Vid.* también las Sentencias de 15 de enero de 1988, 26 de junio de 1990, 26 de enero de 1991, 17 de mayo de 1991, 22 de enero de 1993, 14 de julio de 1993, 16 de marzo de 1994, 18 de marzo de 1995, 26 de enero de 1996, 29 de noviembre de 1996, 28 de abril de 1997, 26 de septiembre de 1997, 4 de octubre de 1997 y 17 de mayo de 2005. En el mismo sentido el pronunciamiento de otros Tribunales como la SAN de 23 de junio de 2005, SSTSJ de Extremadura de 20 de octubre de 2005, o de Galicia de 27 de marzo de 2007. *Vid.* al respecto PÉREZ PIAYA MORENO, C.: *Procedimiento Sancionador Tributario, especial referencia a su tramitación separada*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 47 y ss. VV. AA.: *Comentarios al nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 50; SANZ GANDASEGUI, F.: *La potestad sancionatoria de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, Edersa, Madrid, 1985, págs. 123 y 124. GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F.: *Sanciones administrativas. Garantías, derechos y recursos del presunto responsable*, Comares, Granada, 2006, pág. 46; GARBERÍ LLOBREGAT, J. y BUITRÓN RAMÍREZ, G.: *El procedimiento administrativo sancionador: comentarios al Título IX de la Ley 30/1992 («De la potestad sancionadora») y al Real Decreto 1398/1993, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos Prácticos y Legislación)*, Tirant lo Blanch, Valencia 2001, pág. 106; FALCÓN Y TELLA, R.: «La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1 y del artículo 10.2», *QF*, 2004, pág. 8; de este mismo autor «La aplicación retroactiva del límite de 120.000 euros en el delito fiscal y el Auto de la AP de Barcelona de 2 de noviembre de 2004», *QF*, núms. 21-22, 2004, pág. 6.

Contribuyentes, responde, como señala la exposición de motivos de la Ley 34/2015, a un reforzamiento de la seguridad jurídica?⁸ Tampoco una sola alusión legal a la racionalización de un sistema volcado a un control tan masivo como epidérmico de los contribuyentes y que emplea buena parte de sus funcionarios en tareas de devolución provocadas por unas retenciones y pagos a cuenta excesivos, o sobre los sistemas internos de la Administración tributaria para detectar y potenciar la corrección de los inevitables errores que la aplicación de un sistema fiscal –y más uno tan complejo como el nuestro– comporta⁹. En tal sentido, deben considerarse un simple ejercicio de retórica las declaraciones contenidas en la exposición de motivos de la Ley 34/2015 cuando señala que «los objetivos esenciales» que persigue la nueva regulación son: «Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mayor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración». La Administración tributaria española cuenta en los *rankings* internacionales como una de las mejores del mundo en capacidad técnica e informática, pero ya la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha advertido del efecto perverso que ello puede comportar, cual es la pérdida de interés o motivación en la labor más complicada, que no es otra que la de hacer aflorar bases impositivas no declaradas¹⁰. Esta potencia

⁸ Apunta MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación...», *op. loc. ult. cit.*, el hartazgo que supone la gran cantidad de tópicos contenidos en el Preámbulo de la Ley, por otra parte siempre incumplidos, especialmente los relativos a la estabilidad normativa, el reforzamiento de la seguridad jurídica o el incentivo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

⁹ Como acertadamente señala ESPEJO POYATO, I.: «Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario», *op. cit.*, pág. 50, «cualquier sistema que pretenda ser mínimamente razonable ha de partir de la aceptación de la posibilidad de que los seres humanos, incluidos los funcionarios de Hacienda, pueden cometer errores. Una buena Administración tributaria no es la que pretende ser perfecta y no cometer errores, sino la que dispone de buenos sistemas de corrección de los mismos. La Administración que carece de sistemas adecuados de corrección de errores, pues parte de la asunción de su perfección, es una maldición para todos. No solo para el ciudadano. También para los funcionarios decentes que consiguen sobrevivir en la misma». Y es que, como bien apunta esta autora, defender el interés público no comporta, *ex definitione*, llevar siempre la razón.

¹⁰ Como señalan VV. AA. *Propuestas para disminuir la litigiosidad...*, *op. loc. ult. cit.*, es cierto también que la AEAT española es de las organizaciones más rentables del mundo, al ser intensiva en tecnología y contar con una plantilla más reducida que la de países de nuestro entorno: un funcionario por cada 1.928 ciudadanos, mientras que el promedio en la Unión Europea es de 896 habitantes por funcionario. Asimismo la AEAT gastó en su funcionamiento en 2009 solo un 0,134% del producto interior bruto (PIB). No obstante, EE. UU. y Suiza mejoran con mucho ese dato con 0,083 y 0,030% respectivamente (la media comunitaria se situaba en el 0,3%). Ahora bien, no puede olvidarse que casi toda la labor en la liquidación de los tributos recae en el contribuyente y no puede soslayarse otro dato muy significativo, como remarca la OCDE: el ratio verdaderamente relevante para medir la eficacia de una Administración tributaria toma como referencia la llamada «brecha fiscal», es decir, la diferencia entre la recaudación potencial máxima y el importe total de recaudación lograda. De tal manera que cuanto más se aproxime ese importe de recaudación lograda al potencial máximo recaudable, más cerca se estará de niveles satisfactorios en el cumplimiento de objetivos. Y aquí claramente España no mantendría posiciones de privilegio en un hipotético *ranking* de eficacia respecto de otras Administraciones tributarias de nuestro entorno. *Vid.* al respecto CIAT: «Una administración tributaria para el nuevo milenio. Escenarios y Estrategia», Boletín AFIP núm. 39, *passim*; SEVILLA SEGURA, J. V.: «La recaudación potencial como meta de la Administración Tributaria», XL Asamblea General del CIAT: *La recaudación potencial como meta de la Administración Tributaria*. IEF, 2006, *passim*. ONRUBIA, J.: «Reflexiones sobre la eficacia de la Administración tributaria y la complejidad de los sistemas fiscales», *Papeles de Economía Española*, núm. 125/126, 2010, pág. 349 y ss.

informática y esas metodologías de trabajo pueden favorecer, paradójicamente, a aquellos sujetos que se encuentran al margen del sistema, complicando la vida a los contribuyentes cumplidores, que se ven sometidos a programas de investigación sustentados en reinterpretaciones de las normas y en recalificaciones de programas de control que buscan un patrón de tributación más gravoso, pero más rentable en términos de recaudación para el contribuyente ya plenamente controlado. A esto podría añadirse la cuestión relativa a los incentivos retributivos de los funcionarios –que se basan en la deuda liquidada, que no cobrada– lo que puede alimentar su falta de responsabilidad, pues ni conocen el resultado de las regularizaciones que promueven, ni se encuentran motivados por alcanzar el objetivo final, que no es otro que el de erogar recursos o procurar ingresos. Como señala la OCDE, este tipo de mecanismos «pueden suponer incentivos para comportamientos inapropiados, si no están bien diseñados, o al menos dejará que los contribuyentes perciban que las discrepancias no se van a resolver imparcialmente»¹¹.

Pese a todo lo que pueda señalarse sobre el nivel de economía sumergida en nuestro país, que encuentra reflejo en el incesante y paulatino endurecimiento de la legislación –cristalizado también en la norma que acaba de aprobarse–, conviene advertir de que la mayoría de los contribuyentes son fieles cumplidores de las normas fiscales, lo que no deja de representar un gran mérito, dada su descomunal complejidad, la inseguridad interpretativa que generan, la multiplicidad de procedimientos y de obligaciones de todo tipo existentes, por no hablar del escaso ejemplo de quienes ostentan responsabilidades públicas. La recaudación impositiva obedece, en más de un 95%, al espontáneo proceder de los ciudadanos que satisfacen sus obligaciones en periodo voluntario. Concretamente, en el periodo 1995 a 2009, el 97,5% de la recaudación provenía de actos de autoliquidación practicados tempestivamente por los contribuyentes, mientras que tan solo el 2,5% restante de los ingresos brutos traía causa de la gestión coercitiva aplicada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)¹². Con semejantes datos, no parece que otorgarle más y más poderes a la AEAT sea precisamente el único remedio al problema representado por

¹¹ En tal sentido, BARRILAO GONZÁLEZ, P. E.: «¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: los derechos pendientes de cobro», *QF*, núm. 10, 2015, pág. 121, apunta un dato interesante: en el año 2012 el importe de los derechos liquidados y no cobrados «ascendía a 40.394 millones de euros. Comparando esta cantidad, con el total de ingresos obtenidos por la AEAT en ese mismo año, que fue de 8.245 millones de euros, se observa cómo el saldo pendiente representa casi cinco veces más de lo que gestiona esta organización por la actuación de sus propios órganos». El autor pone de manifiesto en su estudio, además, que el comportamiento en el tiempo de la deuda no cobrada se ha incrementado desde esa fecha respecto a 1994 en un 242% (IRPF, IS, IRNR y otros impuestos directos), un 313% (IVA II. EE., Tráfico exterior y otros impuestos indirectos) y hasta un 1.047% (tasas del juego, recargos, intereses de demora, sanciones, tasas del Estado y resto de tasas). Esa existencia de deuda liquidada y no cobrada supone un derroche de recursos que demuestra la ineficacia en la que incurre la AEAT.

¹² Así lo señalan BARRILAO GONZÁLEZ, P. E. y VILLAR RUBIO, E.: «La Agencia Tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión», *REDF*, núm. 164, 2014, pág. 121. *Vid.*, al respecto, GONZÁLEZ, X. M. y MILES, D.: «Eficiencia en la Inspección de Hacienda», *Revista de Economía Aplicada*, núm. 24, 2000, págs. 203 y ss.; RUIBAL PEREIRA, L.: «Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal», Doc. n.º 27/08, 2008, IEF, *passim.*; LASHERAS, M. A. y HERRERA, C.: «Administración tributaria y sistema fiscal. Un análisis comparado», Doc. núm. 14/1991, IEF, *passim.*

la evasión fiscal, y ni siquiera que se trate de la solución más adecuada¹³. Es más, habría de analizarse la influencia negativa que todo ello representa para una adhesión libre al sistema que, a la vista de los elocuentes datos antes señalados, se antoja como absolutamente imprescindible. En particular, la inseguridad jurídica y su natural correlato, que no es otro que la creciente litigiosidad tributaria, tan perjudicial para las expectativas inversoras internacionales en nuestro país¹⁴.

Por otra parte, tan solo existe alguna tímida medida recogida en la ley dirigida a luchar contra los supuestos más graves de fraude que, si bien es cierto, exige un esfuerzo internacional mucho mayor, contrasta llamativamente con el nivel de exigencia y control que se aplica a la generalidad de los contribuyentes de a pie¹⁵. Centros financieros *offshore*, secreto bancario, compañías de negocios internacionales (IBC), *holdings*, sociedades fiduciarias, trusts, accionistas y administradores nominales, *shell companies* con cuentas corresponsales asociadas, paraísos fiscales, tarjetas prepago y un largo etcétera, configuran el negro semblante del fraude fiscal. El diagnóstico de la situación requiere, además, considerar la forma en la que las democracias occidentales encaran el fenómeno, transidas en muchas ocasiones de una doble o incluso triple moral, por cuanto que se dice luchar contra esta lacra, a la vez que se niega toda posibilidad de dinamitar las bases mismas que la hacen posible. Es mucho el dinero que está en juego y ello explica en tantas ocasiones la falta de voluntad de los países o la ineficacia de los tratados de cooperación judicial entre los distintos Estados. Cálculos prudentes señalaban, ya para el año 2004, que de los 14,4 billones de dólares en depósitos bancarios existentes en todo el mundo (cifra que no incluía, por supuesto, los restantes activos financieros o las propiedades inmobiliarias, oro, vehículos, yates, etc.) casi tres se localizaban en centros financieros *offshore*, es decir, en paraísos fiscales, cifra por sí sola suficiente para financiar la reducción de la pobreza mundial a la mitad. Por otra parte, el crecimiento exponencial de filiales de grandes y famosas corporaciones multinacionales radicadas en estos paraísos, tal y como han demostrado McINTYRE y NGUYEN, determina un ahorro impositivo de más que dudosa legalidad en las soberanías fiscales donde operan las compañías por los

¹³ Es en el IS donde esa gestión directa, coercitiva pero ineficiente de la AEAT trasparece más claramente. En el caso del IRPF existe una tendencia decreciente, motivada por el incremento en la automatización en el seno de este tributo, al contrario de lo que acontece en el IVA. En tal sentido, BARRILAO, P. E. y VILLAR RUBIO, E.: «La Agencia Tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión», *op. cit.*, pág. 124. *Vid.*, al respecto, JIMÉNEZ, A. y MARTÍNEZ PARDO, R.: «La economía sumergida en España», Doc. n.º 4, 2013, Fundación de Estudios Financieros, *passim*; JIMÉNEZ, J. D. y BARRILAO, P. E.: «Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria», *Papeles de Economía Española*, n.º 87, 2001, págs. 221 y ss.

¹⁴ No hay estudios sobre este particular pero, sin duda, esta cuestión pesa extraordinariamente en los potenciales inversores foráneos.

¹⁵ Nos referimos a la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, introducida como enmienda en el Congreso de los Diputados y plasmada en la disposición adicional vigésima segunda en la que además se tipifican dos nuevas infracciones en relación con el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o control de las cuentas financieras.

ingresos derivados de las operaciones realizadas con el resto del mundo desde dichos paraísos fiscales¹⁶. Y lo mismo ocurre con los grandes grupos empresariales que recurren frecuentemente a la utilización de entidades o instrumentos para fines específicos (*Special Purpose Entities* o *Special Purpose Vehicle*), con el propósito último de trasladar los pasivos y las operaciones de riesgo a estas mercantiles instrumentales ubicadas en territorios *offshore*. Es más, en ocasiones y sin necesidad siquiera del secreto bancario, la evasión fiscal –y en su caso el blanqueo de capitales subsiguiente– puede materializarse a través de otros mecanismos alternativos tales como el secreto societario (anonimato sobre la propiedad de las acciones, acciones al portador y administradores nominales por cuenta de terceros); transferencias fraccionadas; compraventa de premios de lotería, inmuebles u obras de arte; transferencias electrónicas; cartas de crédito *stand-by*; operaciones en mercados de valores; sociedades pantalla; fundaciones o entidades sin ánimo de lucro; falsos procesos judiciales¹⁷; cuentas corresponsales *shell bank* a través de las cuales se accede al sistema internacional de transferencia de fondos, proporcionando el mecanismo electrónico para que estos puedan desplazarse de una jurisdicción a otra, en ocasiones incluso a través de cuentas anidadas; casinos virtuales en internet con servidores localizados en países distintos a aquel que concede la licencia para la página web; sistemas informales de envío de dinero (fundamentalmente, *hawala*, *hundi*, *feich'ien*, *phoe kuan* o mercado negro del cambio del peso); adquisición de matrices y filiales con transferencias recíprocas; fraudes carrusel; por no hablar de las comisiones rogatorias «eviternas», generalmente cursadas por vía diplomática que consiguen la dilación de la respuesta durante varios años, y con prohibiciones expresas de utilización de esa información en casos distintos del estrictamente requerido. Es más, ese universo representado por internet ofrece soluciones completas o *packs offshore* donde la titularidad de los bienes o el dinero se transfiere a una IBC domiciliada en un paraíso fiscal en la que las acciones que materializan esos fondos de origen irregular resultan ser propiedad de una fundación de interés privado, siendo un *trust offshore* domiciliado en un paraíso fiscal (Belice, las Islas Vírgenes Británicas o Gibraltar) el beneficiario exclusivo de la fundación, con opacidad absoluta del verdadero propietario de los fondos, quien, si desea disponer de los mismos de una sola vez, podrá simular un préstamo de la IBC, mientras que si prefiere otras metodologías de rescate más discretas, podrá recurrir a una tarjeta de crédito corporativa que le permitirá sacar dinero de cajeros automáticos y pagar cualquier compra sin dejar rastro alguno¹⁸. No quiero extenderme más.

¹⁶ MCINTYRE, R. S. y NGUYEN, T. D.: *Corporate Income Taxes in the Bush Years*, Citizens for Tax Justice, 2004, *passim*. Vid., también al respecto, Citizen Works «25 Fortune 500 Corporations with the Most Offshore Tax-Haven Subsidiaries», <http://www.citizenworks.org>; CRAY, C. y DRUTMAN, L.: «Sacrifice is for suckers. How Corporations are using offshore tax havens to avoid paying taxes», Citizen Works, *passim*.

¹⁷ Donde el defraudador dispone de varias empresas, alguna de ellas en el territorio donde se encuentran los fondos a blanquear, que es generalmente un paraíso fiscal, y otras en el país a donde deben llegar los fondos, bastando a tal efecto la interposición de una demanda de cantidad que, dada la proverbial lentitud de la justicia, suele traducirse en un acuerdo de mediación amistoso o arbitral para revestir de una apariencia de legalidad a esos fondos sustraídos al fisco y que posteriormente se desea lavar.

¹⁸ La enmienda núm. 79 del Grupo Izquierda Plural incidía a este respecto, solicitando que en la nueva ley se garantizase información sobre actividades en países o territorios calificados como paraísos fiscales y la revelación, por parte de las entidades financieras emisoras de tarjetas de todas aquellas personas que utilizan habitualmente a nombre de

Entre estas realidades tan paradójicas (unos contribuyentes que, mejor o peor, vienen cumpliendo con sus obligaciones fiscales, afrontan el pago de sus impuestos y cada vez se ven más constreñidos por la normativa tributaria, frente a otros que no lo hacen, pero son absolutamente inmunes o refractarios a las continuas y sucesivas reformas) discurre el camino por el que la nueva LGT pretende mejorar la aplicación del sistema tributario, pero pasando de puntillas o incluso orillando los supuestos donde se ampara el verdadero fraude fiscal y cargando las tintas únicamente en el reforzamiento de las potestades administrativas, aunque todo ello vaya en detrimento del necesario equilibrio del sistema fiscal, de los principios tributarios o menoscabe los derechos de la generalidad de los contribuyentes¹⁹.

II. TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA

Desde que se hiciera público el contenido de las modificaciones que para la LGT contemplaba el Gobierno, se manejaron hasta tres versiones del anteproyecto. Una remitida para información pública, otra para informe de la Secretaría General Técnica y otra, la definitiva, que se envió al Consejo de Estado y al CGPJ, toda vez que al CES (el otro alto órgano consultivo del Estado) no se remitió, aunque debió hacerse, ex artículo 1.1 a) de la Ley 21/1991, de 17 de junio, al tratarse de una ley «de especial trascendencia». A este respecto, el propio Consejo de Estado recuerda que aun cuando se concedió un trámite de información pública en el que tuvieron oportunidad de intervenir las personas y entidades afectadas por los intereses regulados en la norma, «hubiera debido promoverse un mayor debate público sobre una norma de esta relevancia»²⁰. La tramitación

sociedades, fundaciones o entidades cuyos pagos se cargan contra cuentas bancarias situadas en el extranjero. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS")»: ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *QF*, núms. 1 y 2, 2014, págs. 87 y ss.

¹⁹ Advertía ya a este respecto el propio Consejo de Estado, en su dictamen al Proyecto de Ley, sobre la existencia de 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 como que «la técnica normativa resulta mejorable en muchos aspectos en una reforma de importancia como la presente» (Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015, págs. 31 y 32). El PSOE presentó enmienda a la totalidad y la devolución del proyecto de ley, puesto que no se recogía la identidad de los beneficiarios de la «amnistía fiscal» y que las observaciones del CGPJ y del Consejo de Estado respecto a tres temas tan importantes como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la prescripción y los plazos de las actuaciones inspectoras obligaba a rechazar la ley en tramitación, «al tratarse de una reforma parcial, limitada y defectuosa de la LGT que no aborda tampoco, las modificaciones legales necesarias para luchar con eficacia, y con todos los medios humanos y materiales, contra el fraude y la evasión fiscal de los contribuyentes de mayor capacidad económica».

²⁰ Dictamen del Consejo de Estado, cit., pág. 21, donde además llega a reprocharse al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas lo siguiente: «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, 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 Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia».

parlamentaria fue breve y los distintos grupos de la oposición no consiguieron introducir enmienda alguna, pues las únicas que prosperaron fueron las propuestas a iniciativa del partido político sostén del Gobierno. El proyecto de ley tuvo entrada en el Congreso el 30 de abril de 2015²¹, revistiendo carácter ordinario, y se remitió el 9 de julio al criterio de la Ponencia encargada de informarlo por su posible carácter orgánico relativo a la modificación de la disposición final segunda de la Ley 13/2005 de Represión del Contrabando que incorporaba el propio Proyecto²². Con anterioridad, concretamente el 7 de julio de 2015, en sesión extraordinaria del Pleno y la Diputación Permanente, se celebró el debate de totalidad del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y del Proyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal²³. En dicha sesión se rechazó la avocación por el Pleno de ambos proyectos legislativos. La Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso de los Diputados, de conformidad con lo previsto en el artículo 75.2 de la Constitución Española (CE), aprobó en su sesión de 14 de julio de 2015, el Proyecto de Ley de Modificación parcial de la LGT y el 14 de julio, en la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso, se debatieron las 142 enmiendas a su articulado²⁴, aprobándose únicamente las presentadas por el Grupo Parlamentario Popular²⁵. El 21 de julio se publicó en el Boletín de las Cortes el Informe de la Ponencia del Proyecto de Ley en el que por mayoría se acordó incorporar la enmienda 140 del Grupo Parlamentario Popular, de supresión del apartado seis de la disposición final segunda del Proyecto de Ley, además de alguna corrección técnica. Los representantes en la ponencia del Grupo Parlamentario Popular aportaron una modificación relativa a la disposición final sexta del proyecto legislativo que, también por mayoría, se incorporó al Informe de la Ponencia y a su Anexo. En el Senado de las 132 enmiendas presentadas²⁶, únicamente se aprobaron las dos defendidas por el Grupo Parlamentario Popular; la primera, relativa a la modificación de los apartados 1, 4 y 5 del artículo 199 de la LGT y la segunda, atinente a las disposiciones generales de reintegro de cantidades percibidas en concepto de ayuda de Estado relativas al ámbito tributario. Tanto en el Congreso como en el Senado, las pocas enmiendas aprobadas no respondieron a transaccionales con alguno de los grupos de la oposición, sino a propuestas del Grupo Parlamentario Popular y a meros reto-

²¹ Vid. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, X Legislatura, núm. 146-1, de 30 de abril de 2015, págs. 1 y ss.

²² Boletín Oficial de las Cortes Generales, *supra cit.*, de 14 de julio de 2015, pág. 1.

²³ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente núm. 295, págs. 5 y ss.

²⁴ Todas ellas de interés y a las que aludiremos, en su caso, cuando abordemos las novedades consagradas por la reforma legislativa. Su desglose fue el siguiente: UPyD 45, PSOE 17, Izquierda Plural 22, Convergencia i Unió 48 y PP 10.

²⁵ Relativas a las obligaciones de información y diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua (primera y segunda, enmiendas 138 y 139), la tercera de supresión del apartado Seis de la disposición final segunda, la cuarta de modificación del artículo 95. 1 de la LGT con el fin de añadir un nuevo párrafo m) y por fin la adición de una disposición final nueva ajena a la LGT de creación de una tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil en el interior de las Centrales nucleares u otras instalaciones nucleares.

²⁶ Desglosadas de la siguiente manera: PSOE 16, CIU 49, PP 2, GP Mixto 27, GP Entesa 38.

ques técnicos. En paralelo a la propia reforma parcial de la LGT se tramitó por el procedimiento de urgencia el Proyecto de Ley Orgánica por el que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal (imprescindible para aplicar el nuevo contenido que quería darse a los arts. 95 y 95 bis LGT) y que alumbró finalmente la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre²⁷.

En el Senado se presentaron además cuatro vetos generales al Proyecto de Ley. Los dos primeros a instancia del Grupo Entesa²⁸. El veto tercero, por el Grupo Catalán de Convergència i Unió, y el cuarto por el Grupo Socialista²⁹. Todos esos vetos y las demás enmiendas de las distintas fuerzas políticas de la oposición fueron rechazados el 3 de septiembre por el Pleno del Senado³⁰. En el Boletín

²⁷ BOE de 11 de septiembre de 2015.

²⁸ Quienes, por ejemplo, preferían la publicación de la lista Falciani, de contribuyentes con grandes fortunas en el exterior, a la regulación propuesta por la Cámara para el listado de deudores morosos.

²⁹ Este último aducía fundamentalmente que el pago de la deuda no debía excluir de la lista de deudores a la Hacienda Pública a todos aquellos condenados o responsables civiles, criticando la consonancia de la medida con la amnistía fiscal aprobada por el Gobierno durante la legislatura, perdiéndose además la oportunidad de regular otros comportamientos defraudatorios con trascendencia pública, como los delitos de defraudación a la Seguridad Social o la indebida obtención de subvenciones o ayudas públicas. El veto del Grupo Socialista descansaba en los siguientes siete puntos: 1) La regulación no cumplía los objetivos que decían perseguir, ni respondían a las demandas sociales de mayor transparencia (especialmente en lo atinente a la publicidad de los defraudadores); 2) Aspectos importantes del Proyecto de Ley como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o la prescripción adolecían de importantes deficiencias; 3) En lo referente a la ampliación de los plazos de las actuaciones inspectoras (entendida, no obstante, como necesaria) no podía admitirse la desnaturalización de la prescripción; 4) El Proyecto consagraba en materia de delito fiscal la garantía de la impunidad que se instauró con la reforma del Código Penal para quien regularizase su situación tributaria; 5) Al introducirse regulaciones de cuestionada viabilidad constitucional, otorgando a la Administración potestades de límites imprecisos, se incidía negativamente en el principio de seguridad jurídica y especialmente en el de igualdad de todos los contribuyentes ante la ley; 6) La reforma orillaba los nuevos problemas derivados de la globalización y la pertenencia de nuestro país a la Unión Europea: reforzar el papel de la AEAT, plantearse la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, los paraísos fiscales y las jurisdicciones no cooperativas por razones éticas y sociales, pero también económicas; 7) No se reducirían los niveles de litigiosidad, pues los contribuyentes con mayor capacidad económica tenderían a agotar todos los recursos existentes para regularizar su situación tributaria.

³⁰ En su intervención en el Senado, ese mismo día, el ministro de Hacienda (pág. 16.544 del Diario de Sesiones del Senado núm. 169) y como justificación de la reforma de la LGT señaló lo siguiente: «El fraude a la Hacienda Pública no se puede tolerar porque es el mayor enemigo de la equidad y de la justicia fiscal. Por eso estamos impulsando con leyes –como la que hoy traigo a esta Cámara– una administración tributaria más eficaz y moderna, y una mejora sustancial tanto en los resultados de recaudación como en la concienciación fiscal del conjunto de la sociedad (...). Señorías, los resultados de la lucha contra el fraude son sobresalientes y son realmente el ejercicio de una voluntad política». Asimismo, también apuntó las medidas que a su juicio incidían en otros ámbitos como la seguridad y la reducción de la conflictividad (pág. 16.546): «Además, para combatir la economía sumergida se mejora el método de estimación indirecta de las bases imponibles en los casos en los que la administración no dispone de los datos necesarios para su cálculo. Esto mejorará la seguridad jurídica al especificar legalmente el origen de los datos a utilizar y su aplicabilidad, tanto en la determinación de sus ingresos –ventas– como en la de sus gastos –compras– y dota a la administración tributaria de un mejor instrumento contra la economía informal (...). Finalmente, la reforma introduce modificaciones para reducir la conflictividad e incrementar la seguridad jurídica. En el primero de los casos, también se amplía la facultad de los órganos de la administración tributaria para dictar decisiones interpretativas o aclaratorias de carácter

Oficial de las Cortes Generales de 9 de septiembre se publicó el texto del proyecto legislativo aprobado por el Senado con tres enmiendas mediante mensaje motivado, relativas al preámbulo, al artículo 199 y al 260 de la LGT³¹. El 16 de septiembre se aprobó por el Pleno del Congreso de los Diputados las enmiendas introducidas en el Senado, promulgándose la Ley el 21 del mismo mes (BOE del 22).

III. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA LGT

A los efectos de sistematizar con cierto orden lógico la gran cantidad de novedades que introduce la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, vamos a agruparlas en nueve bloques: 1) Nuevos supuestos de responsabilidad tributaria; 2) Procedimiento de comprobación y liquidación; nuevos tipos sancionadores; 3) Nuevo Título VI; previsiones en torno al delito contra la Hacienda Pública; 4) Procedimiento económico-administrativo; 5) Unión Europea y fiscalidad; 6) Modificaciones operadas como consecuencia de los cambios introducidos en otros apartados del articulado de la ley; 7) Publicidad de listas de deudores a la Hacienda Pública; 8) Otras modificaciones operadas por la Ley 34/2015, tanto en la LGT como en otros cuerpos normativos; 9) Entrada en vigor y régimen transitorio.

1. NUEVOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

- a) **Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria** en el artículo 43.1 e) de la LGT que afecta a los representantes aduaneros (no solo los agentes y comisionistas de aduanas) cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes, considerando que desde la promulgación del Real Decreto 335/2010, de 19 de

vinculante que eviten así el conflicto de interpretaciones. También se abren nuevas líneas de colaboración entre contribuyentes y administración para fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias y se sientan los fundamentos legales del proyecto de suministro inmediato de formación para la gestión del IVA en tiempo real, que empezará a funcionar el uno de enero de 2017, después de las pruebas piloto que se desarrollarán en 2016. Respecto a las medidas para incrementar la seguridad jurídica se establecen nuevos plazos, más amplios, para el procedimiento de inspección y se mejoran las reglas para su cómputo, de manera que el contribuyente conozca claramente cuál es la fecha límite del procedimiento. Estos cambios suponen una importante simplificación de la normativa vigente, con reglas más claras y garantistas que contribuirán a una mayor eficacia administrativa y a una reducción significativa de la conflictividad tributaria en este ámbito. Por otra parte se aprueban medidas para agilizar la actuación de los Tribunales económico-administrativos y reducir la litigiosidad, mejorando la regulación de los procedimientos y promoviendo la utilización de los medios electrónicos en todas sus fases. Entre otras novedades, se potencia el sistema de unificación de doctrina intratribunales y en el procedimiento abreviado se acortan algunos plazos de resolución».

³¹ Senado núm. 593, pág. 67. Por mor de la primera se corrigió un error material contenido en el apartado II del párrafo 7; la segunda daba nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 199 para ponerlos en consonancia con la extensión de la presentación electrónica obligatoria de documentos con trascendencia tributaria, otorgando de paso nueva redacción a los apartados 4 y 5 de ese mismo artículo en coherencia con la reducción de la sanción establecida en los apartados 2 y 7. Por fin, con la última se introdujo un nuevo apartado 3 en el artículo 260 para posibilitar la recuperación de ayudas de Estado que no tuviesen su origen en una decisión de la Comisión Europea, como ocurre con las ayudas regionales.

marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana, aquellos pueden actuar como representantes directos ante la aduana. Tal responsabilidad, sin embargo, no es de alcance general porque no afecta a la deuda aduanera o derechos de aduana que siguen la normativa del Código Aduanero Comunitario, aunque sí al IVA y a los Impuestos Especiales.

- b) Asimismo, en el nuevo Título VI que la Ley 34/2015 incorpora a la LGT, **se contempla un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria** de la deuda tributaria para quienes hubiesen sido causantes o colaborado activamente a la realización de los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria y se encontrasen imputados en el proceso penal o hubieren sido condenados como consecuencia de dicho proceso (art. 258 LGT). Es suficiente la imputación para que esa responsabilidad solidaria de la deuda tributaria pueda ser declarada, cuyo plazo de tramitación procedimental se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela hasta la imputación formal de los encausados. Se limitan además las posibilidades de defensa del responsable, pues este únicamente podrá impugnar el alcance global de dicha responsabilidad. Al ser posible que la mera imputación –junto con una liquidación administrativa que ya no se suspende (como veremos más adelante)– acarree el cobro de la deuda con anterioridad, en su caso, a la celebración del juicio oral, o si a resultas de este se dictara la absolución (es posible que incluso antes, en fase instructora, pudiera decretarse el sobreseimiento libre o provisional), se prevé la anulación de la declaración de responsabilidad con devolución de las cantidades ingresadas y el reembolso del coste de las garantías. Asimismo, se prevé que la interrupción del plazo de prescripción para un obligado tributario extienda sus efectos a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

La previsión, en realidad, no introduce, a mi juicio, una verdadera novedad, pues esta hubiera consistido en considerar al tercero, colaborador o causante (bien pudiera ser el propio asesor fiscal), como autor o coautor del ilícito y no como mero responsable. La LGT/2003 en nada modificó en este punto a la LGT/1963 y siguió sin acoger la posibilidad de regular la coautoría y las demás formas de participación, decantándose por configurar la participación infractora en una suerte de responsabilidad solidaria del pago de la cuota tributaria y, en su caso, de la sanción impuesta. Efectivamente, el artículo 42.1 a) con relación al 182 de la LGT, perpetúan la incoherencia que supone transformar una responsabilidad por la participación en la comisión de un ilícito, en una simple responsabilidad tributaria, que no es otra cosa que una garantía personal para asegurar la satisfacción del crédito tributario, confundiendo, a la postre, dos instituciones, como el tributo, por un lado, y la sanción, por otro, que ninguna similitud tienen entre sí, más allá de la naturaleza pecuniaria en que ambas obligaciones se manifiestan³². Como con toda agudeza

³² Vid. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 50.

ha resaltado SIMÓN ACOSTA, se trata de un grave error, producto probablemente de unas «cenizas que no se apagan de la vieja concepción de la sanción como un crédito cuyo cobro debe ser garantizado»³³. Error al que, no obstante, ha colaborado activamente el propio Tribunal Supremo (TS) cuando, al hablar de responsabilidad solidaria, señala que «la justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales de determinadas personas...»³⁴. Lo lógico, por lo tanto, es que si el tercero participó en la comisión de una infracción o en un hecho delictivo, se le impusiera la sanción correspondiente junto a la del propio contribuyente, y sin que ninguna de ellas tuviera virtualidad liberadora para el otro, pues resultaría contrario al principio de personalidad de la pena que el tercero responsable tuviera que pagar por la sanción impuesta al obligado tributario y que este, a su vez, se liberara de su propia responsabilidad aprovechando el pago del responsable. Sin embargo, dicha lógica no es seguida por la LGT que se contenta con el cobro de la sanción y, en su caso, de la cuota, aunque para ello tenga que menoscabar los propios principios rectores de la potestad sancionadora y el fundamento último de la sanción como instituto jurídico, sobre todo si no olvidamos que los «responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil»³⁵. Consideramos, pues,

³³ SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en VV. AA., *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, pág. 716, quien apostilla, «en efecto, la sanción solo formalmente puede ser calificada como crédito. Su estructura formal o externa es similar al crédito: una parte, la Administración, tiene derecho a exigir a otra, el infractor, una cantidad de dinero. Pero su fundamento y razón de ser y, por tanto, la misma esencia de su ser son radicalmente diferentes. El crédito tributario es un derecho subjetivo, esto es, un interés jurídicamente protegido. El interés protegido es un interés patrimonial, un interés a obtener una cantidad de dinero detrayéndolo del patrimonio del sujeto obligado. Se trata además de un crédito que merece una tutela especial, pues a través del mismo no solo se enriquece la Administración, sino que se hace efectivo el deber de solidaridad que se concreta en los principios de reparto de las cargas públicas. En cambio la sanción es una medida represiva, un castigo, un sufrimiento que se provoca a una persona como compensación o retribución de la comisión de un ilícito y que tiene asimismo la finalidad de evitar que se repita la conducta antijurídica. No se protege ni se tutela en este caso un interés patrimonial de la Administración. La sanción no es un derecho subjetivo, un interés patrimonial de la Administración que merece la tutela del Derecho. La sanción es simplemente un mal causado al infractor, similar al que se le impone cuando se le priva de libertad».

³⁴ SSTs de 9 de septiembre de 1993 y 24 de septiembre de 1999.

³⁵ Artículo 41.6 de la LGT. El Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, Madrid, 2001, pág. 78, recomendó incluso el establecimiento de multas coercitivas con el fin de obligar al contribuyente a hacer efectiva su obligación de reembolso al responsable. Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en *Sujetos pasivos y responsables*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1997, pág. 709; BAEZA ALBENDEA, A.; CARO CEBRIÁN, M. J. y CARO CEBRIÁN, A.: «Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (I)», *Carta Tributaria*, n.º 81, 1988, pág. 11 y MARTÍN DÉGANO, I.: «La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta Tributaria*, monografías núm. 1/2001, pág. 24.

que el artículo 258 de la LGT no introduce una novedad de calado porque si de results del proceso penal se declarara la responsabilidad penal, será en dicha sede donde se dilucidarán las responsabilidades de terceros, mientras que si dicha responsabilidad no concurriese, y la liquidación se sustanciara en vía administrativa, ya existen preceptos que amparan esa responsabilidad. La verdadera novedad hubiera consistido en el reconocimiento de la coautoría en la comisión del ilícito y no en la responsabilidad solidaria para afrontar su pago³⁶.

2. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN Y LIQUIDACIÓN; NUEVOS TIPOS SANCIONADORES

a) **Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y sanción por el abuso en la forma negocial elegida.**

La Ley 34/2015, mediante la reforma del artículo 15.3 de la LGT y la introducción de un nuevo artículo 206 bis, prevé la imposición de sanciones por la comisión de una infracción grave en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria que suponga la falta de ingreso de la totalidad de la deuda, la obtención o solicitud indebida de una devolución o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos a compensar o deducir en base o en cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, cuando, con anterioridad a su declaración, exista igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquellos supuestos en los que ya se hubiese establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos, se establece una obligación de publicación de las resoluciones de la Comisión prevista en el artículo 159 de la LGT.

La elusión fiscal constituye un problema grave, no solo por erigirse en una vía profusamente utilizada por aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica, sino por evidenciar una mayor malicia, al requerirse amplios conocimientos fiscales para su adecuada implementación (fraude sofisticado). En opinión del profesor PALAO TABOADA, se trata de una de las cuestiones fundamentales del Derecho tributario actual, tanto en el ámbito interno como internacional que aconsejaría, quizás, una norma o cláusula general antiabuso, similar a las existentes en otros países de nuestro entorno³⁷. La propia Comisión Europea abogaba por esta solución en su Plan de acción

³⁶ De precepto innecesario lo consideró acertadamente la enmienda número 122 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados, que abogó por su supresión.

³⁷ *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 9.

de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de 6 de diciembre de 2012³⁸. Como bien advierte el Consejo de Estado, lo que subyace en el fondo de este problema es el conflicto entre el *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 causa³⁹. Con la reforma de la LGT lo que se trata de evitar es la elusión fiscal (soslayar de forma indirecta la aplicación de un precepto tributario ya promulgado), no la evasión o la ocultación fiscal (como tal, conducta tipificada y por ello plenamente sancionable), ni la economía de opción, comportamiento lícito en el que se respeta la libertad de los contribuyentes para actuar jurídicamente dentro de la legalidad para que la carga tributaria sea la menor posible⁴⁰. Recordemos que en la reforma de la LGT del año 2003 se denominó a este tipo de fraude abuso en la aplicación de la norma tributaria, denominación que luego se varió por la de «conflicto», en un término mucho menos preciso y, a mi juicio, inadecuado⁴¹. En una primera versión del Anteproyecto, se establecía imperativamente que la apreciación de la existencia de conflicto implicaría la sancionabilidad de la conducta («No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el Título IV de esta ley»). Tal extremo fue objeto de severa crítica por parte del CGPJ,

³⁸ COM 2012 722 final, pág. 7. *Vid.*, al respecto, CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», *RCyT. CEF*, núm. 363, 2013, págs. 5 y ss. Para la regulación británica, MARTÍN LÓPEZ, J.: «La norma general antiabuso del Reino Unido», *REDF*, núm. 164, 2014, págs. 79 y ss.

³⁹ Dictamen cit. pág. 34.

⁴⁰ En alguna ocasión se ha apuntado, sobre todo desde los púlpitos administrativos, que el interés del ciudadano en conocer con exactitud lo permitido por la norma debe apreciarse desde el punto de vista del ciudadano «cumplidor», y no desde la perspectiva del contribuyente que desea pagar lo mínimo y que busca los huecos o intersticios de impunidad que ofrece el Derecho. Dicho de otra manera, la persona que quiera cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales debe abstenerse de las interpretaciones arriesgadas de la norma, porque solo aquel que busca los resquicios de impunidad por los que «colarse» estaría interesado en la máxima exactitud. Pero, claro, dicho criterio obligaría al contribuyente a realizarse una especie de hara-kiri tributario, practicando autoliquidaciones que, en caso de duda, se inclinarían siempre por favorecer los intereses de la Hacienda Pública, en contra de un recto criterio interpretativo, y máxime si pensamos que en muchas ocasiones quien pudo haber evitado la oscuridad o la anfibiaología interpretativa de la norma, no lo hizo en absoluto. Sin embargo, lo cierto es que en no pocas ocasiones los contribuyentes actúan de este modo, temiendo que esa opacidad legal se torne a la larga perjudicial para sus intereses y considerando la normativa tributaria como una verdadera «espada de Damocles». La propia Audiencia Nacional (AN) en varias de sus Sentencias (16 de febrero, 9 de marzo, 5 de mayo y 22 de septiembre de 2011) advierte de la incorrección que supone evitar a ultranza toda planificación que arroje un ahorro fiscal, pues en tal caso se caería en la «economía de opción inversa» que vendría a consistir en tributar siempre de la manera más gravosa posible para favorecer el interés recaudatorio de la Hacienda Pública.

⁴¹ *Vid.*, al respecto, el dictamen 1403/2003, de 22 de mayo del Consejo de Estado, donde este criticó que la figura tuviese perfiles poco definidos, pese a que podía servir de «cláusula de cierre del sistema», no obstante lo cual objetó frontalmente la posibilidad de sancionar las conductas por las que el conflicto se materializaba, al implicar una «formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado que puede resultar inconstitucional» pues «la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso».

de manera que en la versión del Proyecto de Ley remitida al Consejo de Estado se varió la redacción, estableciendo la simple posibilidad⁴². En sus consideraciones, el CGPJ aludía a que de esa forma se construía una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino era integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria, sino por la decisión de un mero órgano administrativo, en base a una suerte de identidad fáctica, lo que implicaría una infracción de los principios de taxatividad y tipicidad, inherentes al derecho administrativo sancionador⁴³. Y de esta misma opinión participó el Consejo de Estado, para quien no cabe a este respecto más que dos soluciones: una subjetiva o tipificadora que admitiría la sanción, y otra objetiva que la excluiría, pero nunca un *tertium genus*. A juicio del propio Consejo de Estado, el entonces Proyecto de Ley seguía los mismos derroteros que el Anteproyecto inicial de la LGT del 2003, omitiendo lo que sería absolutamente necesario para poder sancionar el abuso de derecho: la configuración «con todas las garantías de un tipo específico infractor»⁴⁴.

Es precisamente esa suerte de automaticidad en la imposición de la sanción ante un comportamiento abusivo de la forma negocial recogido en la Ley 34/2015 lo que paradójicamente puede volverse en su contra en todos aquellos casos en los que siendo la conducta del contribuyente subjetivamente reprochable –pero todavía no catalogada o «tipificada» por la Administración– no quepa reproche sancionador alguno, dando así alas a las conductas más imaginativas y perversas posibles, con tal de que

⁴² «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».

⁴³ La DGT, como órgano proponente de la medida introducida en el proyecto legislativo, respondió a las observaciones del CGPJ en los siguientes términos: «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 (...) de la misma manera que el artículo 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 artículos 191 a 206 de la LGT».

⁴⁴ Dictamen del Consejo de Estado, cit., págs. 43 y 44, donde se afirma que la «mera definición de conductas, de por sí, no es idónea para que pueda construirse sobre ella un tipo infractor».

sean novedosas. En el sentir del Consejo de Estado, la garantía constitucional representada por el principio de tipicidad inserto en el artículo 25 de la Constitución, no se salvaguarda con la solución adoptada finalmente en la ley, pues el desacuerdo con los criterios administrativos –por repetidos, públicos y delimitadores que sean de esas conductas consideradas artificiosas– no basta para que se entiendan satisfechas las garantías insertas en los principios de tipicidad y culpabilidad, pues «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, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador»⁴⁵, razón por la cual este extremo fue considerado esencial por el Consejo de Estado en el sentido y alcance previstos en el artículo 130.3 del Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio (Reglamento Orgánico del Consejo de Estado). Las recomendaciones del CGPJ y del Consejo de Estado no han hecho mella sin embargo en el legislador, decidido, esta vez sí, a sancionar las conductas elusivas. Pero esa posibilidad de sancionar el abuso negocial en fraude a la ley tributaria (un muerto nunca bien enterrado, que resucita con ocasión de cada reforma de la LGT⁴⁶), no está precisamente exenta de problemas. Como decimos, la reforma se inclina por la sanción preceptiva para los casos previamente catalogados, cuando existiese igualdad sustancial (concepto jurídico indeterminado, con todo lo que ello comporta al introducirse un elemento analógico impropio del ámbito sancionador⁴⁷) entre el supuesto que hubiese sido declarado abusivo por la Comisión consultiva prevista en el artículo 159.8 de la LGT y aquellos otros cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración. En la versión del Anteproyecto de Ley se preveía incluso la posibilidad de que la Administración, sin necesidad de expediente administrativo alguno en curso, pudiera solicitar el dictamen de esa Comisión consultiva al objeto de pronunciarse sobre actos o negocios abstractos, con el fin de ampliar el elenco de supuestos merecedores de calificación elusiva, prescindiendo con ello, claro está, de la multiplicidad de matices que podrían concurrir en cada caso concreto⁴⁸. Por lo tanto, el curioso elemento tipificador de la forma negocial abusiva utilizada, concreta o abstractamente considerado, es que sea sustancialmente igual a otro ya previa-

⁴⁵ Dictamen *ult. cit.* pág. 45.

⁴⁶ Nótese además que la redacción del precepto es imperativa («procederá»), de forma tal que se obliga a la imposición de la sanción en todo caso, sin dejar margen alguno para valorar la procedencia en cada caso concreto del reproche sancionador.

⁴⁷ De estándar laxo lo califica PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de Modificación de la Ley General Tributaria», *REDF*, núm. 165, 2015, pág. 23.

⁴⁸ Observa, con su habitual agudeza el profesor PALAO, la dificultad que entraña incluso para la propia DGT en vía de consulta tributaria un dictamen sobre la norma antielusión contenida en el artículo 89.2 de la LIS, sin la comprobación completa de la operación efectivamente realizada y todas sus consecuencias.

mente calificado como tal, lo que puede plantear serios problemas para conductas no previamente identificadas por la AEAT, como señalábamos antes, pero también para aquellas otras que, guardando cierta similitud con las catalogadas, no respondan a fines elusivos o contengan matices relevantes.

La doctrina, pese a lo afirmado de contrario por la exposición de motivos de la ley cuando apunta el consenso doctrinal reinante en esta materia, ha mostrado sus serias dudas acerca del posible reproche sancionador en el caso de operaciones realizadas en fraude de ley tributaria o abuso negocial⁴⁹, pero es cierto que la jurisprudencia no ha contribuido tampoco a despejar todas las dudas, pues se ha mostrado confusa y, desde luego, no ha sido ni mucho menos unánime en la solución que hubiera de otorgarse a esta cuestión. Así, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 1999 afirmaba que la calificación como fraude de ley impedía la imposición de sanciones administrativas, pero no la exigencia de responsabilidades penales. En la misma línea, se posicionaba la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 14 de Madrid de 6 de abril de 2000 y la STS de 28 de noviembre de 2003. En esta última, y aunque finalmente la apreciación del delito fiscal se basó en la existencia de simulación, el Alto Tribunal tomaba partido ante la hipótesis de que la operación desarrollada no hubiera sido determinante de una simulación, sino de un fraude de ley, afirmando que este último no es incompatible con el delito contra la Hacienda Pública.

Con semejantes pronunciamientos, es natural la querencia que desde hace lustros viene mostrando la DGT a sancionar los supuestos constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma, sobre todo si no se olvida que la artificiosidad de ciertos comportamientos –que quedarían sin más reproche que la cuota dejada de ingresar y los intereses debidos– contrasta llamativa y poderosamente, hay que reconocerlo, con las sanciones, nada desdeñables, que merecen los infractores en supuestos de meros descuidos o simples negligencias⁵⁰. Ahora bien, seguimos pensando que esa sanción obligada y automática de los supuestos constitutivos de abuso o fraude presenta claros flancos a la crítica. El conflicto en la aplicación de la norma constituye un supuesto absolutamente diferenciable del incumplimiento o impago de la obligación tributaria. En este último caso, verificable, por ejemplo, a través de un negocio indirecto o simulado, es perfectamente posible recurrir al expediente sancionador por la comisión de una infracción tributaria o, incluso, de un delito de defraudación tributaria, toda

⁴⁹ El fundamento de la no punibilidad del fraude de ley radica precisamente en el hecho de que, de acuerdo con la opinión doctrinal dominante, el hecho imponible no se ha realizado, sino que la aplicación de la norma eludida se produce por analogía. En consecuencia, el castigo del fraude de ley equivaldría asimismo a la apreciación analógica de la norma punitiva, lo que resulta contrario al artículo 25.1 de la CE. *Vid.* PALAO TABOADA, C. «Notas a la Ley 25/1995», *RCyT. CEF*, núm. 80, 1995, pág. 12). Y del mismo autor, «La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria», *RCyT. CEF*, núm. 248, 2003, págs. 78 y ss.

⁵⁰ Como bien apunta MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 14.

vez que aquí sí se ha realizado el hecho imponible, surgiendo la obligación tributaria posteriormente desatendida por el contribuyente⁵¹. El negocio realizado en fraude a la ley tributaria no constituye un negocio ilícito, sino, a lo más, un negocio portador de unos resultados injustos. Para que tales consecuencias merezcan reproche sancionador, se precisaría en todo caso de la adecuada demostración de la culpabilidad por parte de la Administración y no una suerte de automaticidad por la mera catalogación y publicidad de la operación realizada. Y digo que el fraude o el conflicto no determinan una ilicitud automática porque si su presupuesto principal es la no realización del hecho imponible (que se trata de evitar mediante el recurso a la norma de cobertura) es lo cierto que tampoco habrá cuantía eludida, salvo que se aduzca una suerte de extensión o de aplicación analógica de la norma defraudada⁵², extremo este que ya fue rechazado para la propia mecánica del fraude a la ley tributaria regulada en la LGT tras la reforma de 1995 y en su redacción hasta ahora vigente tras la promulgación de la Ley 58/2003⁵³, y que tampoco se compadecería mínimamente con las previsio-

⁵¹ CASADO OLLERO, G. et ál.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13.ª ed., Tecnos, Madrid, 2002, pág. 194. Así también ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 132 y ss.; CARRASQUER CLARI, M. L.: *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, págs. 341 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposibilidad conceptual de liquidaciones administrativas por importe superior a los quince millones de cuota en los supuestos de simulación», *QF*, núm. 17, 1999; FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *QF*, núm. 8, 2001, pág. 22; LÓPEZ MOLINO, A.: «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la LGT)», *CT*, núm. 85, 1998, pág. 165; FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude de ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción; su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4.º del CC», *QF*, núm. 17, 1995, pág. 13; MARTÍN QUERALT, J.: «La reforma de la Ley General Tributaria», *TF*, núm. 60, 1995, pág. 11; RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El fraude de Ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998, págs. 211 y ss. De esta opinión son también GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 24; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y CORTES BECHIARELLI, E.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, dir. CALVO ORTEGA, R. Edersa, Madrid, 2002, pág. 60, y VILARROIG MOYA, R.: «Fraude de ley y operaciones sintéticas», en VV. AA. GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A. (coordinadores) *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 149 y ss. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal. A propósito de la STS de 15 de julio de 2002, Sala 2.ª, de 15 de julio de 2002», *Actualidad Jurídica*, Aranzadi, núm. 551, año XII, de 31 de octubre de 2002, y GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», *QF*, núm. 8, 2003. ARIAS VELASCO, J.: «Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000», *QF*, núm. 7/2002, págs. 11 y ss. El último de los autores citados apunta la imposibilidad de sancionar el fraude de ley, pues a pesar de tratarse de una conducta ilícita al producir un resultado contrario al ordenamiento jurídico «quien incurre en fraude de ley, tributaria o civil, amparó su conducta en el tenor literal de una norma, la norma de cobertura, aun cuando con ello se eluda el espíritu de otra norma. La única reacción posible del ordenamiento jurídico frente a este tipo de conducta, la única sanción –civil pero no penal– es aplicar la norma eludida en lugar de la norma de cobertura. En contra, sin embargo, ALONSO MADRIGAL, F. J. y GÓMEZ LANZ, F. J.: «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», *RCyT. CEF*, núm. 54, 2006, págs. 3 y ss.

⁵² Sobre ello *vid.* ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *El fraude de ley y la simulación...*, *op. cit.*, págs. 117 y ss., y CARRASQUER CLARI, M. L.: *El problema del fraude a la ley ...*, *op. cit.*, págs. 91 y ss. con abundante bibliografía.

⁵³ «El Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda», Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, Ma-

nes generales sobre la validez de la aplicación analógica en el ámbito sancionador⁵⁴. En los supuestos de conflicto o de operaciones diseñadas en fraude a la ley tributaria, no existe ocultación de la situación económica, presupuesto este por el contrario determinante del ilícito tributario, pudiendo la Administración tributaria ejercer plenamente sus facultades de autotutela. En el fraude a la ley tributaria no hay omisión de la declaración del hecho imponible –ni incorrecta ni incompleta– y al no haberse realizado el hecho imponible, no se puede producir ningún resultado contrario a la ley tributaria, tratándose de una laguna legal. Como bien ha advertido TIEDEMANN, el aprovechamiento de las lagunas o antinomias legales no debe ser constitutivo de un automático reproche sancionador, pues el perjuicio que de ello puede derivarse para la Hacienda Pública no es consecuencia tanto del engaño del contribuyente, cuanto de una deficiente técnica legislativa⁵⁵. En términos más rotundos, si cabe, se ha expresado TIPKE, para el que las conductas en fraude de ley pueden ser inmorales, pero en ningún caso pueden, ni deben ser castigadas⁵⁶. Por otra parte, el Tribunal Consti-

drid, 2001, pág. 53, excluía expresamente la posibilidad de sancionar el fraude de ley tributaria. *Vid.* en tal sentido VV. AA.: *Guía de la Ley General Tributaria*, 1.ª ed. CISS, Bilbao, 2004, pág. 54.

⁵⁴ Analogía lógicamente *in peius* y que, como tal, resulta prohibida en el ámbito penal. Dicha prohibición, señala POLAINO NAVARRETE, M.: *Derecho Penal, Parte General, fundamentos científicos del Derecho Penal*, 4.ª ed. Bosch, Barcelona, 2001, vol. 1, pág. 429, constituye una garantía elemental del Estado de Derecho.

⁵⁵ TIEDEMANN, K.: *Lecciones de Derecho Penal económico (comunitario, español, alemán)* (trad. GARCÍA ARÁN), Bosch, Barcelona, 1993, pág. 164. Con claridad lo expresa la STSJ de Navarra de 9 de enero de 2002, cuando apunta a que el fraude de ley no contraviene el mandato de una norma, pues es imposible contravenir algo que se ha evitado: «la figura del fraude de ley en el ámbito jurídico tributario no implica una vulneración directa del ordenamiento jurídico, sino la realización de un hecho no gravado por la ley, pero al que esta por vía de analogía considera que ha de aplicarse el gravamen, al conseguirse un resultado equivalente». De otra opinión bien contraria son ALONSO MADRIGAL, F. J. y GÓMEZ LANZ, F. J. «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», *op. cit.*, pág. 32, para quienes la única razón que ha llevado a no sancionar el fraude de ley es el clima ideológico y doctrinal denunciado por el profesor PALAO; un mero prejuicio ideológico –siguen añadiendo los autores– del que el legislador debiera desprenderse cuanto antes.

⁵⁶ «Los contribuyentes pueden evitar el deber tributario mediante la elusión fiscal, el fraude a la ley tributaria o la defraudación tributaria. No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad. A estos efectos es irrelevante si el contribuyente no realiza el hecho imponible mediante su conducta fáctica (por ejemplo, no trabaja para no obtener renta, o no fuma) o si encuentra con ayuda de su asesor una configuración jurídica que permite eludir o reducir el impuesto. D. SCHNEIDER no solo no considera inmorales estas operaciones, sino que las juzga «éticamente necesarias» como medida formativa para el legislador. Nos alegraríamos extraordinariamente si el método de enseñanza y educación propugnado por D. SCHNEIDER resultara eficaz. No obstante, el legislador no ha mostrado hasta ahora capacidad de aprender y formarse. Al contrario, las leyes se complican progresivamente mediante las reformas y añadidos para privar de sustrato jurídico a quienes realizan conductas elusivas legales pero no deseadas por el legislador. Es inmoral la conducta de quien incurre *in fraudem legis* para evitar mediante un rodeo la ley que tiene como consecuencia jurídica el nacimiento de la deuda tributaria. Sin embargo, la conducta solo puede ser castigada cuando se han suministrado datos falsos a la Administración» (TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado*

tucional (TC), en su Sentencia 120/2005 (con cita de la Sentencia 75/1984, de 27 de junio), declaró contrario a la Norma Fundamental tal posibilidad de sancionar señalando que «la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, constituye una analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la CE»; siendo por lo tanto clara «la improcedencia constitucional de contornear los límites estrictos de cualquier tipo penal que pudiese entrar en consideración con ayuda del recurso a la noción de fraude de ley»⁵⁷. En tal sentido, el máximo intérprete de la Carta Magna se cuida de señalar que el concepto de fraude de ley, pese a las connotaciones que puede presentar su denominación, no puede asimilarse a otro tipo de conductas relevantes desde el punto de vista del *ius puniendi*⁵⁸. La conclusión, por lo tanto, es que a pesar de que el TC en

y de los contribuyentes. Traducción, presentación y notas a cargo de HERRERA MOLINA, P. M., Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 110).

⁵⁷ El TC apunta la dificultad de que el fraude de ley tributaria abra la puerta a la tipicidad por delito fiscal en función de los siguientes argumentos: a) El concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley contenido en el artículo 6.4 del Código Civil; b) Dicho concepto poco o nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño. La actuación llevada a cabo es veraz y transparente, a pesar de que pueda encuadrarse en la estrategia tendencialmente dirigida a minimizar la carga tributaria; c) La razón de lo anterior descansa en un hecho cierto: en el fraude de ley no hay ocultación, sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (la norma de cobertura) previsto para otros fines (norma principal); d) No hay, por lo tanto, violación frontal de la norma tributaria y con ello resulta difícil imputar una conducta en concepto de infracción tributaria o ilícito penal; e) En el fraude de ley, al contrario que en la simulación, no concurre el elemento subjetivo del tipo propio de la defraudación tributaria, es decir, el ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, sin que sea suficiente a tal fin la existencia de un perjuicio o menoscabo a la Hacienda Pública. Estos argumentos fueron parcialmente reiterados, como *obiter dicta*, por la posterior STC 48/2006, de 13 de febrero. Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)», *La Ley*, núm. 6296, 15 de julio de 2005, págs. 1 y ss. FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de "lex certa" en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 de julio 2000», *QF*, núm. 1, 2001, pág. 6, con apoyo explícito en la STC de 19 de julio de 2000, señaló en su momento que las liquidaciones basadas en el fraude ley no pueden dar lugar a sanciones, al no cumplirse las exigencias de *lex certa* en el grado constitucionalmente exigible a efectos sancionadores: «la ley es consciente de que no pueden constitucionalmente aplicarse sanciones en supuestos de fraude de ley, en los que se consigue un resultado "equivalente" al del hecho imponible, pero sí realizar formalmente este». Cfr. PRADA LARREA, J. L.: «Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual», *Impuestos*, núm. 6, 1996, *passim*.

⁵⁸ «Nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término fraude como acompañante a la expresión de ley acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otros menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante rodeo o contorneo legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde a su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento algu-

su Sentencia 120/2005 no descarta radical o absolutamente la posibilidad de que las conductas constitutivas de fraude a la ley tributaria puedan ser sancionadas en vía penal⁵⁹, considera que en la mayoría de supuestos constituirá una analogía *in malam partem*, proscrita por el artículo 25.1 de la Constitución⁶⁰. Además, el Alto Tribunal distingue perfectamente los supuestos de simulación de los propios de fraude de ley cuando en la referida STC 120/2005 (FJ 4.º) afirma que «mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista»⁶¹. En el mismo sentido cabe traer a colación la STC 63/2005, de 14 de marzo, cuando señala que «si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal»⁶².

no de la base imponible, sino que, muy por el contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal». En realidad, el TC con este pronunciamiento se alinea con las tesis del Consejo de Estado vertidas en su Dictamen de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (Expediente 1403/2003), cuando aludía a la vulneración del principio constitucional de tipicidad en el supuesto de que se intentasen sancionar las conductas constitutivas de fraude de ley.

- ⁵⁹ Muy crítica con este planteamiento se muestra JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: «Imposibilidad de sancionar penalmente las conductas realizadas en fraude de ley», *RCyT*, CEF, núm. 72, 2005, pág. 224. Por el contrario, ALONSO MADRIGAL, F. J. y GÓMEZ LANZ, F. J.: «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», *op. cit.*, pág. 47, ven en ello la esperanza de que el TC acabe variando de planteamiento, pues en su opinión habría de procederse a la incriminación de las conductas constitutivas de fraude de ley por típicas: «Así las cosas, es irrelevante desde la perspectiva de la tipicidad penal afirmar que el mecanismo que prevé el artículo 15 de la LGT entraña una integración analógica o bien, como se defiende en este trabajo, que la subsunción de los hechos en el presupuesto abstracto previsto en el artículo 15 supone la realización del hecho imponible, tanto material como formalmente. Y es irrelevante porque en ambos casos surge la obligación tributaria y el obligado tributario elude su cumplimiento; es decir, están presentes en los hechos los elementos que, con el carácter defraudatorio del comportamiento, delimitan la tipicidad penal». Esto es lo que parece apuntar la STC 129/2008, donde se admite que en el fraude de ley puede existir engaño y, por lo tanto, ocultación, en contra de lo afirmado por la STC 120/2005.
- ⁶⁰ Hay autores que van más allá incluso, negando absolutamente toda posibilidad de incriminar las conductas en fraude de ley. En tal sentido se pronuncian, PÉREZ ROYO, F.: «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)», *La Ley*, núm. 6281, 24 de junio de 2005, pág. 1.939; BURLADA ECHEVESTE, J. L.: «El fraude de Ley en el Derecho Tributario», *QF*, núm. 7/8, 2006, pág. 54, y BACIGALUPO SAGGESE, S.: «Principio de legalidad y fraude a la ley. Comentario a la STC 120/2005, de 10 de mayo, rec. amparo núm. 5388/2002», *RCyT*, CEF, núm. 71, 2005, pág. 212.
- ⁶¹ *Vid.* al respecto FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude de ley o "conflicto en la aplicación de la norma" y el delito fiscal: la importante STC de 10 de mayo de 2005», *QF*, núm. 12-13, 2005, págs. 5 y ss.
- ⁶² La STC 63/2005 sigue recordando a estos efectos que cuando se aducen vulneraciones de la tutela judicial efectiva y de la legalidad penal por razón de las operaciones judiciales de subsunción de los hechos en las normas penales preexistentes, se puede «apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando tales operaciones obedezcan a una aplicación de la norma punitiva tan carente de razonabilidad que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea

Y esa senda del TC español también es la transitada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que, en su Sentencia de 21 de febrero de 2006, caso Halifax, asunto C-255/02, rechazó la posibilidad de recalificación del hecho imponible en un supuesto de abuso de derecho, pues dicha reconstrucción del hecho imponible, comportaría una lesión al principio de seguridad jurídica⁶³. Es más, aunque al Tribunal de Luxemburgo no se le preguntó por una eventual imposición de sanciones, precisó expresamente, *obiter dicta*, la impropiedad de las mismas: «procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad»⁶⁴. Dicha doctrina, sin embargo, es matizada posteriormente por la STJUE de 22 de mayo de 2008 en el asunto C-162/07, Amplisientífica y Amplifin, para la que el abuso de derecho comporta la prohibición de los «montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal», si bien la existencia de un motivo económico válido exceptuaría esa calificación abusiva⁶⁵.

por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas.

- ⁶³ El principio de seguridad jurídica es el contrapunto necesario a las cláusulas antiaabuso potencialmente limitativas de las libertades comunitarias. Al respecto, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto SIAT, C-318/10», *RCyT. CEF*, núm. 356, 2012, pág. 84.
- ⁶⁴ Muy favorable a la doctrina del Tribunal de Luxemburgo contenida en esta sentencia se muestra FALCÓN y TELLA, R.: «El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 febrero 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado», *QF*, núm. 6, 2006, págs. 5 y ss. *Vid.* PISTONE, P.: «Abuse of Law in the context of indirect taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)», AA. VV., DE LA FERIA, R. & VOGENAUR, S. (eds.): *Prohibition of Abuse of Law-A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, Oxford, 2011, págs. 387 y ss.
- ⁶⁵ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea», *QF*, núm. 7, 2012, págs. 79 y ss.; MARTÍN LÓPEZ, J.: «Planificación fiscal agresiva y normas antiaabuso en el Derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias», *QF*, núm. 8, 2015, págs. 41 y ss.; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea», *QF*, núm. 21, 2011, págs. 87 y ss.; GARCÍA PRATS, A.: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario», en AA. VV., SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTON, F. (dirs.): *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 167 y ss.; SOLER ROCH, M. T.: «El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia española y europea», *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 156, 2009, págs. 388 y ss. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: «¿Asedio a la justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la jurisprudencia comunitaria sobre las cláusulas antiaabuso y la reacción del legislador español)», *RCyT. CEF*, núm. 252, 2004, págs. 47 y ss. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Acerca de la necesidad de reconfigurar la política española en materia de cláusulas antiaabuso y fiscalidad directa: las consecuencias derivadas de los casos Cadbury Schweppes y Test claimants in the thin cap group», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2007, págs. 37 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea)», *RCyT. CEF*, núms. 329-330, 2010, págs. 53 y ss.

En cualquier caso, y atendido el cambio legislativo operado por la Ley 34/2015, la cuestión ya no es tanto esa, sino otra muy distinta, cual es, si basta la calificación de una conducta como constitutiva de conflicto en la aplicación de la norma para considerar cubierta automáticamente la motivación y la prueba del elemento subjetivo de la infracción⁶⁶. Y tal parece ser la voluntad de la ley, aunque con menoscabo evidente a los principios de legalidad, tipicidad y ley cierta, consustanciales al instituto sancionador⁶⁷. Otra cosa hubiera sido que la norma hubiera modificado su preceptividad («procederá la imposición de sanciones») por la mera posibilidad de valorar en cada caso concreto la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la posible infracción⁶⁸. Traspone en ello el deseo de favorecer la comodidad de la Administración tributaria y, de paso, forzar a los Tribunales a adoptar la solución legal como única. Está por ver, sin embargo, si estos seguirán o no esa pretensión en los términos expuestos. El principio de reserva de ley en el ámbito sancionador implica unas exigencias explícitas, como recuerda la jurisprudencia del TC, que a nuestro juicio la Ley 34/2015 no respeta⁶⁹. Lo que se persigue con

⁶⁶ Para evitar todo ello, el Grupo Parlamentario Socialista, en su enmienda número 53 en el Congreso de los Diputados abogó por la instauración de un impuesto sobre la detracción de rentas en abuso de derecho o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, con un tipo del 35 % para el caso de personas físicas, o del tipo marginal máximo en el caso de personas físicas, con el fin de luchar contra los mecanismos de planificación internacional abusiva, con el que se pretendería gravar los beneficios desviados a través de operaciones de ingeniería fiscal transfronteriza, en sintonía con las recomendaciones de la OCDE sobre la denominada BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) y que al tratarse de un tributo específico no identificable ni con el IS ni con el IRPF o IRNR no se incluiría dentro del ámbito material de las redes de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

⁶⁷ El informe del CGPJ señalaba que la reforma del artículo 15.3 de la LGT «viene a dar la espalda a los límites constitucionales, y de prosperar, en las situaciones de conflicto en la aplicación de la norma, bastará con que la Comisión consultiva –órgano de composición y naturaleza íntegramente administrativo– emita informe estimando que un determinado acto o negocio constituye supuestos de conflicto de normas tributarias, para que se dé lugar a la imposición de sanciones», para añadir a continuación, «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». Así también ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Sobre el Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT», *REDF*, núm. 166, 2015, pág. 16.

⁶⁸ Postura por la que se inclina PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de la Ley de Modificación de la Ley General Tributaria», *RDEF*, n.º 165, 2015, págs. 25 y ss. Así como GARCÍA BERRO, F.: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *REDF*, núm. 145, 2010, pág. 93. *Vid.* de este mismo autor «Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces», *op. cit.*, pág. 36. También se decantan por esta solución, que no prejuzga ni excluye la sanción en aquellos casos en los que se declara la existencia de elusión, las SSTs de 30 de abril y 28 de noviembre de 2008.

⁶⁹ «Debe reputarse contraria a las exigencias constitucionales no solo la regulación reglamentaria de infracciones y sanciones carentes de toda base legal, sino también, en el ámbito de las relaciones de sujeción general, la simple habilitación a la Administración, por norma de rango legal, vacía de contenido material propio, para la tipificación de los ilícitos administrativos y las correspondientes consecuencias sancionadoras» (STC 42/1987, en su FJ 2.º). En el mismo sentido, enfatizando la seguridad jurídica, la STC 25/2002 señalará que «la exigencia material absoluta de

esta regulación es pura y simplemente la comodidad administrativa⁷⁰. Sin embargo, ese automatismo en la sanción del conflicto puede chocar con una interpretación discrepante pero razonable del contribuyente, lo que a buen seguro incrementará la litigiosidad, toda vez que la jurisprudencia del TS considera viable dicha discrepancia razonable, excluyente de la culpa, y tanto en la interpretación de la norma como en la propia calificación de los hechos (STS de 27 de febrero de 2007 FJ 4.º). Ante tal estado de cosas, y por si acaso, la Ley 34/2015 se cuida de modificar el apartado 2 del artículo 179 de la LGT para excluir de esa posible interpretación razonable las operaciones en conflicto con la ley tributaria⁷¹.

- b) **Se enfatiza la distinción conceptual entre el derecho a comprobar e investigar y el derecho a liquidar, modificando las reglas de la prescripción y especificando el límite temporal máximo para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, permitiendo a la Administración tributaria calificar o recalificar hechos, actos o negocios generados en ejercicios prescritos cuyos efectos se proyecten en otros no prescritos.**

La Ley 34/2015, mediante la introducción de un nuevo artículo 66 bis en la LGT, consagra una suerte de imprescriptibilidad del derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones, de conformidad con lo previsto en la nueva redacción que se otorga al artículo 115 de la LGT en sus apartados 1 y 2 (potestades y funciones de comprobación e investigación), disociando completamente el derecho a comprobar del derecho a liquidar, con todo lo que ello supone⁷². No es

predeterminación normativa afecta no solo a la tipificación de las infracciones, sino también a la definición y, en su caso, graduación o escala de las sanciones imponibles y, como es lógico a su correlación necesaria entre actos o conductas ilícitas tipificadas y las sanciones consiguientes a las mismas, de manera que el conjunto de las normas punitivas aplicables permita predecir, con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción determinado del que puede hacerse merecedor quien cometa una o más infracciones concretas» (FJ 6.º). El mandato contenido en el artículo 25 de la Constitución de *lex certa* o taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores obliga al legislador a llevar a cabo una «descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica» (SSTC 133/1987 y 53/1994) y, de este modo, permite predecir, con un grado de suficiente certeza «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa» (STC 116/1993 y STC 53/1994; en el mismo sentido la STC 142/1999).

⁷⁰ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; HERRERA MOLINA, P. M.; MARTÍN DEGANÓ, I.; ESPEJO POYATO, I., en documento de observaciones al Proyecto de LGT que puede consultarse en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/lgt-uned.pdf>.

⁷¹ «A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

⁷² En tal sentido, la propia DGT, en la Memoria del Proyecto de Ley, justificó esta modificación de la siguiente forma: «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

la primera imprescriptibilidad que se cuela en nuestra normativa impulsada por recientes reformas (los elementos patrimoniales en el extranjero no declarados fue la primera, exigida por la Ley 7/2012 de represión del fraude fiscal), que parecen haber olvidado cómo el instituto prescriptivo deviene en exigencia ineludible del principio constitucional de seguridad jurídica, pues al decir de la STS de 21 de diciembre de 1950, «se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, de esta manera, claridad al tráfico jurídico»⁷³. El TS venía manteniendo una postura clara al establecer el límite que resulta de la prescripción para la comprobación de obligaciones de periodos prescritos: puede exigirse la acreditación de la declaración y que tal declaración resulte de los datos consignados en libros contables y registros fiscales, pero no puede comprobarse el periodo prescrito⁷⁴. La presente reforma destierra este sensato criterio jurisprudencial, equilibrado

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 (...) 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 este el 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». La cursiva es nuestra.

⁷³ Apunta con mucha razón GARCÍA NOVOA, C.: «Comentario a la Ley 7/2012 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. Infracciones y sanciones», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley 7/2012*, Aranzadi, Pamplona, 2013, pág. 208, cómo, atendida esa dimensión constitucional de la prescripción, haya de ser finalmente el TC el que se pronuncie sobre la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias instauradas por la Ley 7/2012 y ahora secundadas y reforzadas por la Ley 34/2015.

⁷⁴ Así, por ejemplo, en la STS de 4 de julio de 2014, el Alto Tribunal llegará a decir que «la tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos –y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza– para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios». En el mismo sentido, *vid.* las SSAN de 24 de enero de 2013, 21 de noviembre de 2013 y 2 de octubre de 2014, o la STSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de septiembre de 2013. La SAN de 6 de junio de 2013, razona de la siguiente forma: «Así, en el caso de autos, por más que la Administración, en la liquidación impugnada, regularice el ejercicio 2001 (no prescrito cuando se inicia el procedimiento), lo que resulta indubitado es que la comprobación inspectora se refiere, afecta o modifica la situación tributaria correspondiente al ejercicio anterior (prescrito al comenzar aquel procedimiento). A juicio de la Sala, con tal regularización se altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos y el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de sus derechos realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitiva-

para ambas partes de la relación tributaria pues, tal y como afirmara la STS de 27 de noviembre de 2012, «una cosa es la prescripción del derecho de la Administración a la determinación de una deuda tributaria, cuyas consecuencias se arrastran en el futuro y afectan a ejercicios no prescritos, y otra es la realidad y naturaleza de las cosas, que son y no pueden dejar de ser en ejercicios futuros, por lo que configurado erróneamente un concepto impositivo en un ejercicio prescrito, nada impide su adecuada configuración en los posteriores no prescritos»⁷⁵. Nótese cómo la nueva regulación introducida por la Ley 34/2015 no permite revisar o modificar los datos económicos resultantes de la actividad declarada por el obligado tributario en un ejercicio ya prescrito, pero sí cuestionar absolutamente las posibles compensaciones o deducciones que se arrastrasen de aquel en otros ejercicios que no lo estén⁷⁶. Para empezar, ese derecho de la Administración a determinar y exigir la deuda no es tal, pues se trata de una potestad-deber que, desde el punto de vista dogmático, no está

mente la situación jurídica correspondiente, impidiendo –por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción– que tal situación pueda alterarse en el futuro. 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 lo consignado por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquella declaración ha ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles sus consecuencias. Entender que las facultades de 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». Sin duda, en el redactor del proyecto de ley pesaron más que los impecables razonamientos del TS y de la AN que acaban de reproducirse la existencia de algunas recientes Resoluciones del TEAC, como la de 11 de septiembre de 2014, donde se defendía la inexistencia de plazo de prescripción alguno al derecho a comprobar.

⁷⁵ Tan razonable doctrina se contenía ya en la STS de 19 de enero de 2012 (y previamente en la de 14 de septiembre de 2011, que resolvía un recurso de casación para unificación de doctrina) argumentando lo siguiente: «La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetarse a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 Ley 230/1963 (LGT) de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 citado, sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente. En definitiva, no se puede 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».

⁷⁶ De esta manera, el resultado de la comprobación del ejercicio prescrito no afecta a la «firmeza» de la autoliquidación practicada.

sujeto a prescripción alguna, por cuanto que las potestades/deberes son, por su propia naturaleza, imprescriptibles. Ahora bien, ese no es el verdadero problema, sino más bien si una deuda determinada en relación con ciertos ejercicios sobre hechos, actos o negocios ya calificados, puede ser objeto de nueva investigación para modificar esa previa calificación con el objetivo de liquidar los créditos fiscales (bases y cuotas compensables o deducciones pendientes de aplicación) nacidos o generados en un determinado ejercicio ya prescrito, pero que extienden sus efectos a otros⁷⁷. En tal sentido, el Consejo de Estado criticó que del juego de las facultades comprobadoras y de las propias previsiones contenidas en el proyecto legislativo (arts. 66 bis.1 y 115.1 y 2), el resultado práctico no fuese otro que una suerte de imprescriptibilidad atemporal, uncida al posible yugo de una nueva calificación de las realidades sometidas en su día a dichas facultades comprobadoras⁷⁸.

⁷⁷ Piénsese, por ejemplo en el caso del IVA, cuando la deducción se halla pendiente de resolución administrativa o judicial, donde las cuotas soportadas pueden deducirse durante los cuatro años siguientes a la fecha en que la resolución o la sentencia adquirieron firmeza. O en la adquisición de bienes de inversión, donde la deducción puede efectuarse en los nueve años siguientes a la adquisición. O en el IRPF, respecto de los gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario o determinadas disminuciones de patrimonio que, como régimen transitorio, contempla la vigente LIRPF, por no hablar en el IS de los gastos financieros que pueden deducirse en los 18 años sucesivos al periodo en que se hayan producido. *Vid.* al respecto MONTESINOS OLTRA, S.: *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, 2007, Madrid, págs. 113 y ss.; CORDERO GONZÁLEZ, E. M.: «La compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, (CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. coordinadores), 2009, págs. 76 y ss.; CASANA MERINO, F.: «La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos», *QF*, núm. 20, 2014, págs. 43 y ss.; GONZÁLEZ MARTÍNEZ, T.: «La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos "prescritos" a la luz de la Ley 27/2014: problemas de Derecho transitorio», *QF*, núm. 12, 2015, págs. 47 y ss.

⁷⁸ «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 este 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 en esta cursiva y rigurosamente nuevos según el anteproyecto– en el desenvolvimiento de las facultades de comprobación e investigación, la calificación no solo puede variar la fecha por el obligado tributario (regla ya presente en el art.115.2 de la LGT en vigor y que implica el sentido mismo de la actividad calificadoradora en fase de comprobación), sino que puede también extenderse sin límite a los ejercicios o periodos anteriores y a toda obligación no prescrita» (Dictamen del

Esta nueva posibilidad comprobadora pero, sobre todo, recalificadora, respecto de hechos, actos o negocios realizados en ejercicios ya prescritos aunque con trascendencia tributaria en otros no afectados todavía por la prescripción, no es sino la plasación legal de la solución que venía siendo admitida hasta la fecha por los órganos económico-administrativos⁷⁹. Ahora bien, dicha interpretación había suscitado una viva polémica en el seno de la Magistratura, toda vez que, como ya ha sido señalado, la STS de 4 de julio de 2014 (por la que se confirmaba el criterio de la SAN de 24 de enero de 2013), había proscrito dicha práctica⁸⁰, luego rehabilitada, sin em-

Consejo de Estado, cit., pág. 53. FALCÓN Y TELLA, R.: «La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (que no es un derecho, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *QF*, núm. 20, 2014, pág. 14, negaba, sin embargo, con ocasión del debate generado por el Anteproyecto de Ley que esta previsión implicase innovación alguna, «porque la posibilidad de investigar y comprobar hechos acaecidos en ejercicios prescritos a efectos de determinar la deuda correspondiente a ejercicios no prescritos ya está claramente reconocida en la redacción actual de la Ley General Tributaria (...) de lo que se trata es únicamente de permitir que se tengan en cuenta los hechos acaecidos en ejercicios prescritos para liquidar las obligaciones no prescritas. Y esto resulta ya del artículo 106.5 de la LGT». En el mismo sentido, CORDERO GONZÁLEZ, E. M. «La compensación...», *op. cit.*, pág. 78, y CASANA MERINO, F. «La compensación...», *op. cit.*, pág. 61. En contra, GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, 2011, pág. 49.

⁷⁹ Resoluciones del TEAC de 22 de diciembre de 2000, 19 de enero de 2001, 25 de abril de 2003 y 23 de marzo de 2010, que tras la modificación del artículo 23.5 de la LIS por la Ley 40/1998 y luego extendida por el hasta ahora vigente artículo 106.5 de la LGT, venían sosteniendo la posibilidad de comprobar las partidas negativas a compensar, cuyo origen se remontara a periodos prescritos.

⁸⁰ Y en análogo sentido las SSTs de 9 de diciembre de 2012, y 6 y 14 de noviembre de 2013. Los dos razonamientos fundamentales contenidos en la STS de 4 de julio de 2014 mostraban el nudo gordiano del problema. En primer lugar, el peligro representado por la posibilidad de declarar fuera de todo límite temporal el fraude a la ley no comprobado en su momento por la Administración: «[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 estos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos». En segundo término, el riesgo que supondría permitir a la Administración comprobar ejercicios prescritos en los que las bases negativas se generaron para rectificar o eliminar su alcance: «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 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». El TS venía distinguiendo entre la potestad de comprobación y la de liquidación, admitiendo esas facultades inquisitivas respecto de ejercicios prescritos (STS de 11 de noviembre de 2013), aunque no para declarar el fraude de ley cuando no había prescrito el derecho a liquidar (STS de 9 de diciembre de 2013). *Vid.* al respecto LOZANO SERRANO, C.: «La comprobación de partidas compensables de periodos prescritos», *QF*, n.º 11/2014, págs. 59 y ss. Conviene apuntar que las SSTs de 25 de enero y 8 de julio de 2010, 2 de febrero y 29 de marzo de 2012, esta última recaída en un recurso de casación para unificación de doctrina, ya declararon que los datos contenidos en autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos, resultaban inmodificables por parte de la Administración, tanto para

bargo, por las SSTS de 5 y 26 de febrero de 2015, permitiendo que las facultades de comprobación e investigación pudieran operar sin límite de ejercicios prescritos respecto de gastos financieros en aquellos casos de fraude de ley tributaria o abuso de derecho⁸¹. En opinión del Consejo de Estado, y a la vista de la jurisprudencia del TS, la regulación resultaría justificable, siempre que se refiriera estrictamente a los supuestos de abuso de derecho, fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, en su seno, a la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos que surtieran efectos sobre ejercicios no prescritos, toda vez que una imprescriptibilidad máxima (que facultara en todo caso a comprobar e investigar siempre operaciones realizadas en ejercicios prescritos con efectos posteriores en el tiempo), equivaldría a dejar sin virtualidad alguna la propia prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 66 a) de la LGT⁸².

ese ejercicio como para otros posteriores sobre los que pudiese, en su caso, proyectar sus efectos. Estas sentencias, sin embargo, aluden a supuestos de hecho regidos por la normativa anterior a la entrada en vigor de la LGT/2003.

⁸¹ En los FFJJ 4.º y 7.º de las SSTS de 5 y 26 de febrero de 2015 se recoge el razonamiento de la *ratio decidendi*: «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 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 ultra actividad de la prescripción a ejercicio 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 (cas. 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 de junio».

⁸² Dictamen del Consejo de Estado, cit., pág. 59. La prescripción, como instituto jurídico que tiene por objeto preservar la seguridad en lo hecho por el transcurso del tiempo, reviste un significado propio y distinto en el Derecho civil, penal y administrativo que el legislador puede libremente regular dentro de los límites propios de la Constitución y la coherencia del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia. Ahora bien, siendo cierto lo anterior, las SSTC 157/1990

La recomendación del Consejo de Estado no ha sido finalmente atendida, pues la nueva redacción otorgada no solo al artículo 66, sino también al 115 de la LGT, abona una solución general de la prescripción abierta temporalmente y que, sobre todo, reviste un alcance amplísimo, facultando no solo para calificar donde nunca se calificó (inactividad de la Administración), sino también para rectificar aquella calificación que pudiera haberse dado con anterioridad, siempre que luego se apreciara la necesidad de hacerlo en relación con nuevos supuestos incardinados en ejercicios no prescritos⁸³. La solución legal finalmente consagrada en la reforma abjura de la solución razonable (intermedia) planteada por el Consejo de Estado (imprescriptibilidad únicamente para los casos más graves de abuso de derecho) generalizándola a todo posible supuesto que a la Inspección pudiera presentársele porque puestos a desconocer el contenido básico de la prescripción o arrumbar o traicionar la seguridad jurídica que esta dice proteger ¿por qué solo circunscribirlo a determinados supuestos cuando los intereses recaudatorios pueden verse resentidos? Se objetará, con toda la razón, que lo dispuesto por el artículo 9.3 de la CE queda maltrecho con esta nueva solución legal –que no se conforma con liquidar ejercicios no prescritos teniendo en cuenta aquellos que sí lo están, sino que se atreve abiertamente incluso a recalificarlos y para todo tipo de supuestos– pero siempre habrá quien argumente –sobre todo desde los púlpitos administrativos– que el deber de contribuir (erigido así en una suerte de súper deber constitucional) obliga a establecer las correspondientes salvedades⁸⁴.

y 70/2001 recuerdan, por ejemplo, cómo un sistema penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de delitos y faltas no se adecuaría a la Norma fundamental, fuera de los casos de delitos de lesa humanidad, genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, así como los de terrorismo, si hubieren causado la muerte de alguna persona (FJ 3 *in fine* de la STC 157/1990).

- ⁸³ LOZANO SERRANO, C.: «Prescripción tributaria y facultad de comprobación», *REDF*, núm. 165, 2015, pág. 37, apunta las contrapartidas incoherentes que tal decisión supone, toda vez que «con el nuevo precepto, cabría iniciar una comprobación sobre un periodo y deuda a sabiendas de que no puede concluir el procedimiento ni dictarse su acto resolutorio (...) lo que se aproxima a la desviación de poder (...) No parece que estas posibilidades se avengan con el alcance preclusivo de la prescripción, que incluso en los asuntos más graves, los penales, impide indagar sobre los hechos si se ha consumado la prescripción del delito, es decir, del derecho a calificar las conductas y a declarar sus consecuencias jurídicas (...) Es cierto que cabe distinguir la prescripción de las facultades declarativas de las ejecutivas, como hacen los arts. 1930 y 1975 del C. Civil, o el D. penal al diferenciar entre la prescripción del delito y la de la pena (...) pero en todo caso, prescriben el derecho y la acción conjuntamente, sin que quepa considerar extinguido aquel y subsistente esta, ni que pueda admitirse una hipotética facultad indagatoria y probatoria (la acción), autónoma del derecho que con ella se defiende y que sea imprescriptible. Es lo que hace el nuevo artículo 66 bis, configurando un "derecho a comprobar" presuntamente autónomo del de liquidar».
- ⁸⁴ Eso precisamente es lo que aducía la Abogacía del Estado ante la Sala 3.ª del TS en los correspondientes recursos de casación, remarcando que la Administración no podía quedar vinculada a soportar una ilegalidad por prescripción del ejercicio en que se fraguó la operación en abuso de derecho o fraude de ley, pero olvidando que esa es precisamente la esencia de la prescripción como instituto jurídico, que no surge precisamente para beneficiar al incumplidor o perjudicar el interés público, sino para servir a la seguridad jurídica, evitando que las potestades o los derechos –lo mismo da– se ejerciten extemporáneamente. El Grupo Parlamentario Catalán, en su enmienda número 90 en el Congreso de los Diputados, apuntaba la incidencia negativa que la regulación podía comportar: «La interrupción de la

La cuestión, sin embargo, no creo que haya quedado definitivamente zanjada y tampoco es descartable la intervención de los Tribunales al respecto con ocasión de las cuestiones de inconstitucionalidad o los recursos de amparo que a buen seguro se presentarán en el futuro⁸⁵. En cualquier caso, la regulación finalmente aprobada rompe el mínimo equilibrio existente entre el contribuyente y la Administración, porque mientras que esta última no soportará ningún efecto preclusivo de calificación de los hechos y de sus naturales consecuencias jurídicas, no puede decirse lo propio respecto del primero⁸⁶. Podría haberse aclarado al menos, puestos ya a tergiversar la naturaleza del instituto, la posibilidad de que el obligado pudiera pre-

prescripción, tal como se contempla en el Proyecto de Ley, puede encadenar diversos eslabones, lo que debilitaría la seguridad jurídica de las dos partes de la relación jurídico-tributaria. A modo de ejemplo, pensemos en que el mero cuestionamiento, vía de regularización, de un ajuste temporal negativo pudiera provocar que en el ejercicio de su reversión se generara (o no) una base imponible negativa que, al no tener ya límite temporal para su compensación, pudiera "contagiar" todos los ejercicios venideros "sine die". No parece, pues, que este escenario sea compatible con el principio de seguridad jurídica al que responde la prescripción».

⁸⁵ El impecable voto particular formulado por Joaquín Huelín Gómez de Velasco a la STS de 5 de febrero de 2015 enfatiza el problema subyacente a la tesis mayoritaria de la Sala, que es finalmente la adoptada por la Ley 34/2015, sobre la incoherencia de soslayar el principio de seguridad al que sirve precisamente la prescripción: «Parece razonable concluir que la Inspección de los Tributos pueda asomarse al "pasado prescrito" para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto. Pero, si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (*vid.* SSTC 27/1981, 227/1988 y 235/2000 entre otras muchas), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilár de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmente a la ley y al derecho, operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario (...) No cabe confundir el poder o la potestad con el ejercicio de los derechos cuando en su artículo 141 describe las funciones administrativas (los derechos y las facultades) en que consiste la inspección tributaria (la potestad). Afirmar que una potestad no prescribe constituye una obviedad, sin que quepa olvidar –insisto– que su ejercicio está vinculado a unos concretos sujetos pasivos, impuestos y periodos, como se desprende de los artículos 147.2 y 148.2 de la misma ley, ejercicio que es el que la ley sujeta a plazo, hasta el punto de que su transcurso constituye una de las causas de extinción de la deuda tributaria (art. 59.1 LGT). En definitiva, la potestad siempre está ahí, mientras quiera el legislador, pero su ejercicio solo es posible si el derecho (en realidad no es un "derecho" de la Administración, sino un "deber-facultad" al servicio del interés general tributario plasmado en el artículo 31 de la Constitución) no ha prescrito. Y este es el dilema que, a mi entender, la decisión mayoritaria no resuelve adecuadamente en el caso enjuiciado, en el que, para incidir sobre la liquidación de un periodo tributario no prescrito, en el año 2009 se calificó realizado en fraude de ley un negocio concluido una década antes».

⁸⁶ Pese a lo que sostiene el preámbulo de la ley, cuando afirma lo siguiente: «Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar».

sentar declaración o autoliquidación relativa a un ejercicio prescrito susceptible de surtir efectos por compensación en otro no prescrito. Sobre todo porque aquí el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y la Audiencia Nacional (AN) se han venido mostrando contrarios a tal posibilidad⁸⁷. La SAN de 21 de marzo de 2001 niega asimismo la posibilidad de rectificar la autoliquidación cuando el ejercicio ya estaba prescrito, pero apoyándose en lo dispuesto por el artículo 120.2 c) de la LGT/1963. Es claro que esta jurisprudencia ahora no sería posible, pues en la LGT/2003 las autoliquidaciones no adquieren la condición de definitivas por el hecho de no haber sido comprobadas por la Administración dentro del plazo de prescripción (art. 101.3) y precisamente por eso el nuevo apartado 4 del artículo 119 (introducido por la Ley 34/2015, *vid. infra*) señala expresamente que «en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos solo podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción en el momento de iniciarse dicho procedimiento, sin que a tales efectos sea posible modificar tales cantidades mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos», lo que, a sensu contrario, significa que podrá intentarse esa rectificación de la autoliquidación practicada en su día con plenos efectos compensatorios referidas a ejercicios prescritos en los que nació el derecho a compensar, pero siempre que se haga antes de que se entienda formalmente iniciada la actuación inquisitiva⁸⁸. Por otra parte, obvio es señalar que la defensa jurídica que pueda desplegar el contribuyente ante estas inspecciones atinentes a periodos ya prescritos, no va a resultar precisamente fácil, toda vez que las comprobaciones son meros actos de trámite, irrecurribles como tales, hasta tanto no se dicte la pertinente liquidación. Y está por ver si en esta última, correspondiente a ejercicios no prescritos, puede discutirse con comodidad su misma génesis, que no

⁸⁷ *Vid.* las Resoluciones del TEAC de 23 de octubre de 1996 o 13 de febrero de 2004 al considerar que «la declaración tributaria presentada después de haber prescrito el período impositivo a que se refiere, no produce efectos y ha de tenerse por no formulada», aunque ello no impida totalmente el derecho a la compensación si pudiese probarse por otros medios distintos de la declaración. En el mismo sentido, la SAN de 7 de junio de 2007. Sin embargo, y como bien apunta CASANA MERINO, F.: «La compensación...», *op. cit.*, pág. 57, si «de acuerdo con el artículo 70.3 de la LGT, en la compensación que se origina en ejercicios prescritos el efecto extintivo de la prescripción en relación con las obligaciones formales depende de la prescripción del ejercicio en que se practica la compensación, es lógico que, al menos con la única finalidad de comprobar formalmente la compensación efectuada, deba dársele validez a la autoliquidación presentada una vez transcurrido el plazo de prescripción».

⁸⁸ Así lo señala expresamente la exposición de motivos de la Ley 34/2015, al señalar que las modificaciones operadas en la prescripción y en las facultades de comprobación e investigación «se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar».

es otra que la propia comprobación del ejercicio ya prescrito, salvo que, como acertadamente apunta FALCÓN Y TELLA, se atiendan otros principios como los relativos a la doctrina de los propios actos, la buena fe y la confianza legítima⁸⁹.

c) La interrupción del plazo de prescripción respecto de una determinada obligación tributaria comunica sus efectos a las «obligaciones conexas».

La Ley 34/2015 introduce a tal efecto un nuevo apartado 9 en el artículo 68 de la LGT. La propia exposición de motivos afirma su benéfico efecto en orden a evitar «supuestos de doble imposición en perjuicio del sujeto pasivo»⁹⁰. Tal aseveración sería cierta si, paralelamente, se hubiese establecido la obligación de corregir ese efecto a través de la obligatoriedad de dar curso a la propia petición del contribuyente con tal fin. Sin embargo, bien sabemos el escaso recorrido que tienen para la Administración este tipo de peticiones, que se relacionan intrínsecamente con la conveniencia de que las propias actuaciones comprobadoras tiendan a regularizar completamente la situación del contribuyente y no solo aquello que resulte favorable a la Administración. No hay motivos, por tanto, para confiar en esa afirmación del preámbulo de la Ley 34/2015 y sí todos para recelar de ella⁹¹. Con esta nueva previsión no se pretende otra cosa que ampliar el alcance de las comprobaciones, pues a partir de ahora, y si se me permite la expresión, los órganos administrati-

⁸⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (que no es un derecho, sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *QF*, núm. 20, 2014, pág. 17, para quien «esta "imprescriptibilidad" de las potestades (incluidas las facultades de comprobación e investigación) no quiere decir que las mismas carezcan de límites. Es evidente que la Administración no puede ir en contra de sus propios actos, en perjuicio del contribuyente, sino que debe respetar las exigencias de la buena fe y la confianza legítima. Por ello, si de forma expresa o tácita se aceptó en algún momento la existencia de cantidades a compensar o deducir, no puede revisarse ese criterio con ocasión de la liquidación de las obligaciones en que se practica la compensación o deducción que estaba pendiente. Dicho de otro modo, no pueden considerarse fraudulentos negocios jurídicos que en ejercicios previos, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron como tales». El profesor de la Universidad Complutense cita en apoyo de sus tesis las SSTs de 4 de noviembre de 2013 y 6 de marzo de 2014. El Grupo Parlamentario Catalán, en su enmienda número 85 en el Congreso de los Diputados, defendió la necesidad de someter la actuación de la Administración al principio de confianza legítima, como manifestación del principio de seguridad jurídica y buena fe.

⁹⁰ «La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así cuando la Administración tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados. Así pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pueden producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público. Para dar solución a los problemas expuestos, se regula el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado».

⁹¹ En tal sentido, ORON MORATAL, G.: «El Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT y el principio de seguridad jurídica», *REDF*, núm. 165, 2015, pág. 46.

vos usarán artes de pesca tan poco recomendables como las redes de arrastre, capturando todo lo que se mueva en el lecho marino, toda vez que en el momento en el que se realice una comprobación atinente a un impuesto la interrupción de la prescripción se extenderá automáticamente a todas las obligaciones relacionadas con dicho tributo, a pesar de no haberse iniciado formalmente un procedimiento de comprobación con semejante alcance. Una vez más, la seguridad jurídica del contribuyente queda muy malparada.

d) Se contempla la notificación electrónica y los nuevos periodos de suspensión en el artículo 104 de la LGT.

Para sujetos obligados o acogidos voluntariamente a la recepción de notificaciones practicadas a través de medios electrónicos (fundamentalmente sociedades mercantiles), y a los efectos de entender válidamente consumada la obligación de notificar, se entenderá cumplida esta con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada. Por otra parte, y a los efectos de no incluirlos en el cómputo del plazo de resolución, a los periodos de interrupción justificada y a las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, se añaden ahora los nuevos periodos de suspensión de los plazos previstos por la Ley 34/2015 (especialmente los previstos en el art. 150 LGT).

e) La factura pierde su condición de medio de prueba privilegiado.

Se modifica a este respecto el artículo 106.4 de la LGT, señalando que si la Administración tributaria cuestionase la existencia de las operaciones reflejadas en la factura, corresponde al obligado aportar las pruebas oportunas sobre la realidad de aquellas. Todo ello puede poner en serios aprietos a determinados contribuyentes, especialmente a profesionales que documenten en la factura sus trabajos intelectuales o de intermediación que son, en muchas ocasiones, de muy difícil prueba⁹². Otra vez nos topamos con un precepto auténticamente interesado para salvaguardar la comodidad de la AEAT, pues trata de apuntalar la doctrina más discutida y beligerante del TEAC, totalmente favorable a la Administración, abjurando de otra doctrina del TS y de algún Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), más proclives a una cierta igualdad de armas procedimentales. Los TEAR venían estableciendo que la factura no constituía un medio de prueba privilegiado de la realidad de las operaciones aunque, eso sí, para desvirtuarlo se exigía una actividad probatoria de la Inspección encaminada a reunir una serie de indicios capaces de otorgar mayor verosimilitud a las consideraciones administrativas que a la versión aportada por el contribuyente. El TEAC, sin embargo, se había posicionado muy abiertamente en contra de ese matiz de los TEAR, abogando por no otorgar

⁹² La medida fue criticada abiertamente por el Consejo de Estado.

credibilidad a las facturas como medio prevalente de prueba. La Ley 34/2015 se posiciona a favor de las tesis del TEAC, alterando el régimen probatorio vigente hasta la fecha y dispensando a la Administración de obtener las mínimas pruebas indiciarias, negando así, de paso, toda eficacia a la factura aportada por el contribuyente sobre la que se viertan las sospechas de la AEAT⁹³. La previsión resultaba innecesaria, pues la interpretación de los órganos revisores era ya suficientemente favorable a la Administración tributaria (no primaba a la factura sobre las restantes pruebas), pero al menos otorgaba una garantía mínima de contradicción entre las partes, estableciendo una cierta igualdad de condiciones a ambas, beneficiando simplemente a quien hubiese reunido mejores indicios de lo que afirmaba o pretendía el contrario⁹⁴. En este mismo sentido se pronunció el Consejo de Estado, para el que el hecho de que la factura no constituya un medio de prueba y que una vez objetada por la Administración corresponda al obligado aportar las pruebas sobre la realidad de las operaciones, determina una regla «excesivamente onerosa para el contribuyente, por lo que debería reconsiderarse»⁹⁵.

- f) **Se establece la posibilidad de que la Administración tributaria distribuya linealmente las cuotas anuales, cuando no disponga de datos para aplicarlos a los periodos de liquidación inferiores al año.**

A través de la introducción de un nuevo apartado 5 en el artículo 108 de la LGT, se otorga carta de naturaleza a una conducta que había sido ya castigada por los órganos revisores, cuando la Administración actúa sin el mínimo esfuerzo o la diligencia que le sería exigible. Nos referimos a aquellos casos en los que se dispone de un dato de operaciones anual (generalmente procedente del modelo 347) y, o bien no se requiere a los proveedores o clientes, o se les requiere y estos no atienden debidamente la solicitud administrativa. La nueva previsión permite a la Administración

⁹³ El propio preámbulo de la ley explicita ese cambio de la siguiente forma: «Por otro lado, se precisa cuál es el valor probatorio de las facturas en el sentido establecido en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, esto es, negando que las facturas sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones».

⁹⁴ El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014 incidía muy críticamente en esta cuestión, denunciando que «no se mencionan los supuestos o motivos por los que la Administración pueda cuestionar la efectividad de la factura, de manera que se deja al libre arbitrio de la Administración la admisión o no de la factura cuya deducibilidad se ha producido. Además, se incluye un nuevo apartado 6 en el artículo 106 LGT, que impone un ámbito temporal para la aportación de pruebas, disponiendo que una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite. Previsión que puede conculcar el derecho de defensa del obligado tributario, y que no se explica ni se justifica en la exposición de motivos del anteproyecto». Respecto de esto último, es decir, ese apartado 6 al que alude el voto particular, la Ley 34/2015 finalmente no lo ha introducido. *Vid.* al respecto las críticas en nuestro trabajo «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», *op. cit.*, págs. 20 y ss.

⁹⁵ Dictamen cit. pág. 126.

resolver la cuestión de una forma sumamente cómoda y expeditiva: liquidando y prorrateando los datos anuales que obran en su poder (la norma no le obliga a recabar ulterior información) entre los periodos a regularizar, siempre que el obligado tributario no justifique la procedencia de un reparto temporal diferente. Ahora bien, convendría no confundir la eficacia administrativa con la dispensa de la diligencia exigible; piénsese que con ello se está consagrando la actuación «a bulto», lo que resulta especialmente llamativo por cuanto que este irregular comportamiento, al que ahora la Ley 34/2015 otorga carta de naturaleza, había sido previamente considerado como no ajustado a Derecho por algunos órganos revisores administrativos y judiciales. Una curiosa forma, desde luego, de reforzar la seguridad jurídica.

g) Se limitan las cuotas o bases a compensar, en los casos de comprobación, a las existentes en el momento de iniciarse la misma, excluyendo la posibilidad de presentar declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación.

La previsión se materializa a través de la introducción de un nuevo apartado 4 en el artículo 119. Me aventuro a señalar que estamos ante un epítome o paradigma que revela el inequívoco interés recaudatorio de la reforma. Con esta medida se trata de cerrar un criterio jurisprudencial y doctrinal incluso del propio TEAC, como es la denominada regularización íntegra, por la que se reconoce que los procedimientos de comprobación deben incluir la verificación y corrección de todo aquello que se compruebe, ya sean aspectos que perjudiquen o que beneficien al contribuyente y que no es sino la plasmación del principio constitucional de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad (art. 31 CE)⁹⁶. Desde luego, la previsión normativa resulta difícilmente aceptable, pues choca con la obligación de determinar la verdadera magnitud del tributo, intentando incrementar la liquidación al máximo, difiriendo de paso a momentos

⁹⁶ Resoluciones del TEAC de 28 de septiembre de 2006 y 19 de febrero de 2015; SSAN de 18 de febrero y 14 de junio de 2004; SSTS de 23 de enero y 5 de junio de 2014, 18 de septiembre de 2013 y 3 de abril de 2008. *Vid.* al respecto el conciso pero excelente trabajo de BAS SORIA, J.: «El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario», *RCyT. CEF*, núm. 387, 2015, págs. 156 y ss. En su enmienda de adición número 29 en el Congreso de los Diputados, UPyD solicitó que se incluyera la necesidad de regularización completa por parte de la Inspección «no permitiendo que IVAs soportados por una sociedad que sean deducibles en otro periodo queden sin regularizar apoyándose en el hecho formal de que el procedimiento de comprobación tributaria no se extiende al periodo impositivo posterior en el que dichas cuotas han de ser deducidas, o que provisiones no deducidas en un periodo impositivo que sean deducibles en otro, queden sin ajustarse por la misma razón formal (...) la reforma de la LGT constituye la ocasión más oportuna para, al mismo tiempo que se refuerzan las facultades de la Inspección en aras del interés general, reconocer paralelamente los derechos de los obligados tributarios a obtener una regularización completa de su situación tributaria que evite un enriquecimiento injusto a favor de la HP, reconocimiento ya contemplado en reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo». En el mismo sentido, el Grupo Parlamentario Catalán (enmiendas 90 y 97 en el Congreso) señaló que la no inclusión de todos los aspectos a regularizar, tanto favorables como no favorables para el contribuyente, resultaba incongruente cuando se otorga a la Administración la facultad de comprobar o investigar sin límite alguno de prescripción o con plazos muy superiores a los cuatro años.

posteriores la regularización de los eventuales errores que hubiera podido cometer el contribuyente y que le hubieren perjudicado⁹⁷.

h) **Tasación pericial contradictoria (TPC) y procedimiento sancionador.**

La Ley 34/2015 modifica la redacción del artículo 135.1 de la LGT, suspendiendo el plazo para iniciar o concluir el procedimiento sancionador cuando se solicite TPC, dado que, con la regulación vigente hasta el momento, a la Administración le resultaba muy complicada la imposición de una sanción contra una liquidación de cuyo valor se discrepaba a través de la TPC. La nueva previsión normativa también contempla aquel caso en el que la sanción hubiese sido ya impuesta con anterioridad a la solicitud de la TPC y esta arroja finalmente una liquidación inferior a la primera. En este caso, se prevé simplemente la anulación de la sanción, sin necesidad de articular o acudir a un procedimiento de revocación, para sustituirla por otra nueva que tenga en cuenta la cuantía de la nueva liquidación dictada. Nada que objetar a ambas previsiones, pues resulta positivo que la eventual sanción se imponga sobre la correcta magnitud del tributo, y no sobre cuantías previas discutidas, tal y como ocurría hasta ahora.

i) **Posibilidad de examinar la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada, siempre que se aporte voluntariamente por el contribuyente, y sin que dicha aportación ejerza efecto preclusivo alguno.**

La novedad consagrada por la Ley 34/2015 resulta innecesaria, lo que no merecería mayor comentario si no se prestara a las habituales perversiones del tenor literal de la norma a que tan acostumbrados nos tiene la Administración. Evidentemente, lo que contiene el artículo 136 de la LGT es una limitación de las actuaciones comprobadoras a realizar, pero la misma nunca ha impedido examinar y valorar todo aquello que voluntariamente quisiera aportar el contribuyente en apoyo de sus alegaciones, incluyendo en este punto la contabilidad, tal y como ha reconocido el TEAC. Naturalmente, esa aportación no impide una posterior comprobación administrativa de lo contabilizado, al resultar evidente que el límite de las actuaciones comprobadoras viene marcado por el alcance fijado al inicio de las mismas y es susceptible de ser posteriormente ampliado, de conformidad con el procedimiento legalmente establecido. De hecho, es doctrina reiterada del TEAC la irregularidad (anulabilidad) de las actuaciones realizadas con un alcance superior al fijado formalmente en las comunicaciones a tal fin previstas.

⁹⁷ La exposición de motivos lo justifica afirmando lo que sigue: «Se señala expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida».

j) Ampliación de los plazos de duración del procedimiento inspector y supresión de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras.

La Ley 34/2015 modifica completamente el artículo 150 de la LGT, de manera que el plazo general del procedimiento inspector pasa de 12 a 18 meses como regla general e incluso a 27 si la cifra anual de negocios del obligado tributario fuese igual o superior a la requerida para auditar cuentas, o si estuviese integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal, o al régimen especial de grupo de entidades, así como cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS. No hay referencia alguna ya en el precepto a la especial complejidad de las actuaciones inspectoras, pues se han pretendido objetivar las causas de la ampliación, atendida la jurisprudencia adversa que exigía la motivación de dichas causas y, lo que es más importante, la incidencia que las mismas comportaban en la propia ampliación del plazo⁹⁸. Estos plazos pueden además alargarse –de hecho se alargarán– con las nuevas suspensiones introducidas en el precepto. Constituye esta una cuestión en la que mejor puede apreciarse el equilibrio entre las potestades administrativas y los derechos de

⁹⁸ Efectivamente, la SAN, de fecha 8 de noviembre de 2012, en su FJ 4.º, trajo a colación la doctrina jurisprudencial sentada, entre otras, en la STS de 24 de enero de 2011, rec. n.º 5990/2007, exponiendo lo que sigue: «Todo ello hace especialmente necesaria la motivación del acto de liquidación, ..., en lo que atañe a cada una de las dilaciones imputadas al contribuyente; a su causa motivadora; a la documentación requerida, que debe quedar identificada perfectamente en el acuerdo de liquidación; a la influencia del retraso o de las incidencias surgidas en la aportación o entrega de tal documentación para la marcha de la regularización; al hecho de si la entrega de la documentación requerida fue cumplimentada en parte o incumplida de forma total, especificando el plazo concedido para cada solicitud de aportación de datos o informaciones que, por especificación reglamentaria, no puede ser inferior en ningún caso a diez días, que deben entenderse hábiles; a la existencia o no de advertencia... Finalmente la motivación de la resolución liquidatoria, ..., debería especificar en qué medida el retraso o incumplimiento del inspeccionado a la hora de colaborar con la Administración ha influido en el curso del procedimiento, entorpeciendo, dilatándolo o suspendiendo la práctica de diligencias dependientes del resultado de las anteriores. Es de recordar, además, que la motivación es preceptiva en los actos de gravamen, categoría dogmática en que sin duda se integran las liquidaciones tributarias...». En el mismo sentido, la SAN n.º 1233/2012, de 15 de marzo. Igualmente, la STS de 19 de abril de 2012: «El Tribunal Supremo, siguiendo la línea marcada en sentencias anteriores (STS 24/01/2011, STS 28/01/2011, 24/11/2011) sobre la necesaria huida del automatismo a la hora de analizar las dilaciones, según la cual no todo retraso constituye per se una dilación imputable al sujeto inspeccionado, pues eso solo sucederá cuando impida continuar con normalidad la actuación inspectora... Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea... Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento (Sentencia del TS de 28/01/2011). Más cuando nada razona la Administración para justificar que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora (Sentencia del TS de 24/11/2011)».

los ciudadanos. La nueva regulación contiene a este respecto plazos más amplios para la conclusión del procedimiento inspector, así como la introducción en ellos de supuestos concretos de suspensión que se excluyen del cómputo del plazo del procedimiento inquisitivo. Además, se suprime la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras que hasta ahora operaba en el límite de los seis meses⁹⁹. En lo atinente a la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, la Memoria del Anteproyecto ya destacaba sus tres rasgos esenciales: a) La sustitución de las interrupciones y dilaciones implícitas en el procedimiento, es decir, no individualizadas o especificadas, por supuestos concretos y tasados que no se incluyen en el cómputo del plazo de finalización del plazo inspector; b) La posibilidad de que la suspensión solo afecte a parte de los periodos, obligaciones tributarias o elementos comprobados, en cuyo caso el procedimiento continuaría respecto de la parte no afectada; c) La transformación de algún plazo del procedimiento inspector, calificado hasta ahora como interrupción justificada, por otro de suspensión (vgr. remisión del expediente a la Comisión consultiva para la resolución del posible conflicto en la aplicación de la norma tributaria).

Todo ello es censurable, habida cuenta de que la suspensión es un instituto propio de la caducidad o la perención –la interrupción, sin embargo, de la prescripción– y más cuando paradójicamente la nueva ley no varía la situación anterior en la que junto con el procedimiento de recaudación el inspector tampoco asocia en ningún momento esa caducidad al rebasamiento del plazo para su conclusión (extremo este que sí acontece en el resto de los procedimientos tributarios). Es más, lo que pretende la nueva normativa es ampliar la duración de las actuaciones inspectoras, objetivándolas para impedir así los constantes y acertados pronunciamientos jurisprudenciales sobre la metodología de trabajo de la Inspección. Incluso en una modificación sutil, pero de consecuencias realmente trascendentales para el contribuyente introducida en el artículo 150.2 de la LGT, llega a señalarse que «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». Tal precepto es muy parecido, pero sustancialmente distinto, al mandato contenido hasta ahora en el artículo 104.2 de

⁹⁹ El PSOE, en su enmienda número 51 en el Congreso, abogó por que se mantuviese la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras como supuesto no interruptivo de la prescripción, si bien compartía la necesidad de la ampliación de los plazos inspectores prevista en el proyecto legislativo en tramitación. Por su parte, el Grupo Parlamentario Catalán en su enmienda número 96, propuso incluir nuevamente la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras «puesto que su eliminación supone nuevamente un menoscabo de los derechos y garantías del contribuyente y un respaldo a la actuación negligente de la Administración, máxime, cuando se mantiene, de forma indirecta, la "dilación por causa no imputable a la Administración" para los supuestos en los que el contribuyente aporte tardíamente la documentación requerida. Creemos que es contrario a los principios de impulso y celeridad (Ley 30/1992) que deben presidir todo procedimiento administrativo el hecho de que la Inspección pudiera estar, por ejemplo, 20 meses sin realizar actuación alguna, y ular las actuaciones en los últimos meses dentro del periodo máximo de duración del procedimiento».

la LGT, pues como señaló el Consejo de Estado en su dictamen al proyecto legislativo, no es lo mismo establecer que, a los solos efectos de cumplir la obligación de notificar en plazo (art. 104) valga el intento de notificación (v.gr. para que ese procedimiento, de ser el caso, no caducase), que decir que sea bastante tal intento a dos efectos (no a uno): entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución. De esta manera, concluía el Consejo de Estado, «el intento de notificación no es que sea apto o válido para que dicho plazo continúe, sino más bien lo contrario: es idóneo para que el plazo se suspenda (...). 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»¹⁰⁰. El alto órgano consultivo criticaba así, y con toda la razón, que el proyecto de ley demostrara mayor interés en el mantenimiento a ultranza de la suspensión del plazo, que en el logro de la finalidad para la que todo procedimiento es establecido y que no es otro que el conocimiento y traslado regular y tempestivo de las actuaciones al ciudadano con el fin de otorgarle la posibilidad de contradicción¹⁰¹. La conclusión para el Consejo de Estado no fue otra que la inconveniencia de la previsión normativa, por sus efectos perjudiciales para el contribuyente: «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»¹⁰².

El nuevo artículo 150.3 prevé seis supuestos de suspensión que permitirán prolongar en el tiempo el plazo de las actuaciones inspectoras más allá de los plazos

¹⁰⁰ Dictamen cit. pág. 81.

¹⁰¹ La enmienda número 98 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados defendía suprimir esta previsión «ya que la suspensión del procedimiento inspector por el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o liquidación no impide a la Administración seguir actuando, otorgando, por tanto, a la misma libertad de acción sin límite temporal, pudiendo determinar libremente el fin de la presente suspensión con la notificación efectiva al obligado tributario. En consecuencia, la presente suspensión supone un detrimento de los derechos y garantías del contribuyente en aras de la libertad de actuación de la Administración tributaria».

¹⁰² Dictamen cit. pág. 82.

ampliados a los que hemos hecho mención: a) Remisión del expediente a delito cuando no se practique la liquidación (de conformidad con las nuevas previsiones insertas en el Título VI que alumbra la Ley 34/2015; *vid. infra*); b) Recepción de comunicación por 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) Planteamiento de conflicto por la Inspección ante las Juntas Arbitrales del Concierto vasco o del Convenio navarro; d) Remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva; e) Intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones; f) Concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones. Como ya hemos apuntado estos supuestos de suspensión pueden no afectar a algún periodo, obligación o elemento, de manera tal que la Ley 34/2015 permite desagregar aquellas partes de la comprobación no afectadas por la suspensión de aquellas otras que lo estén¹⁰³. Finalizada la suspensión, el procedimiento inspector continuará por el plazo que quedara restante.

Por otra parte, insistimos, además de la ampliación generosa de los plazos de finalización del procedimiento inspector, se suprime una previsión antes contenida en la LGT 2003 y que resultaba muy necesaria para combatir las inacciones de la Inspección. Nos referimos al contenido del artículo 150.2 de la LGT, donde se ha suprimido la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por causas no imputables al obligado tributario. Hasta ahora, rebasado el plazo máximo fijado para dichas actuaciones, se producía la no interrupción de la prescripción, un efecto típico de la caducidad (arts. 92.3 y 44.2 Ley 30/1992), pero también podía producirse la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, lo que suponía una cautela adicional para garantizar que aquellas persiguiesen eficazmente la exacción del tributo. Con la supresión de esta medida, no solo no se favorece el adecuado trabajo de la Inspección, más bien todo lo contrario, sino que en la práctica se concentra en plazos mucho más largos la posibilidad de entender como no interrumpida la prescripción y con ello la facultad de realizar posibles ingresos espontáneos por parte del contribuyente que, a partir de ahora, serán ya mucho más difíciles de materializar¹⁰⁴.

El apartado 4 del artículo 150 de la LGT constituye otra novedad de la reforma y contempla la posibilidad de solicitar con anterioridad a la apertura del trámite de audiencia «uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los

¹⁰³ Previsión esta que no contribuirá al cumplimiento de los objetivos de la reforma en este campo y que no son otros, según la propia exposición de motivos de la Ley 34/2015, que la simplificación de la normativa, la seguridad jurídica y la reducción significativa de la conflictividad tributaria.

¹⁰⁴ Tal supresión para el Consejo de Estado supone «un paso más en la desnaturalización de la prescripción y la posibilidad de alargamiento de los plazos en beneficio de la Administración» (Dictamen cit. pág. 85).

requerimientos efectuados al mismo». En principio la medida parece interesante, pero son tales los condicionantes a los que se la somete que resulta aventurado afirmarlo. De entrada, la solicitud se remite a ulteriores requisitos reglamentarios, sin que pueda exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento. Tales periodos, por supuesto, tal y como acontecía hasta ahora, implican una simple suspensión que no afecta al plazo de duración del propio procedimiento, sino que se descuentan del mismo. Y, para colmo, se somete al juicio de los actuarios su concesión, que podrá ser denegada –sin posibilidad de impugnación alguna– si no se encontrase debidamente justificada o fuese susceptible de perjudicar el desarrollo de las actuaciones inspectoras. Se prevé además una nueva ampliación del plazo del procedimiento por tres meses más cuando durante el desarrollo del mismo, y apercibido por tres veces, el obligado tributario manifestase que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada –o no la aportase íntegramente en el plazo concedido– y luego procediese a rectificar esa omisión, siempre que se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde el inicio del procedimiento. Esa ampliación podrá ser incluso de seis meses en los supuestos de estimación indirecta de la base imponible cuando se cumplan análogas condiciones –salvo el triple apercibimiento que en este caso no será necesario– a las antes señaladas. Conviene no olvidar tampoco que el número 7 del artículo 150 prevé el agotamiento del plazo que restara para finalizar el procedimiento en el supuesto de retroacción de actuaciones por defectos formales apreciados por los órganos revisores (Tribunales económico-administrativos o judiciales) si dicho plazo fuese inferior a seis meses y en caso contrario, es decir, si fuese superior, sería en todo caso de seis meses. Esta última previsión es contraria a la que se recogía en la LGT/2003, donde se ordenaba agotar el plazo no consumido de inspección, salvo que fuese inferior a seis meses, en cuyo caso sería aplicable ese plazo semestral.

La conclusión, por lo tanto, es que además de ampliarse el plazo general del procedimiento inspector a 18 meses, el excepcional de 27 va a convertirse, sin duda, en el de más generalizada aplicación, pues se reserva a todos aquellos obligados cuyo volumen de operaciones sea igual o superior al requerido para auditar cuentas que, no hay que ser un genio para descubrirlo, no son otros que los llamados precisamente a ser objeto habitual de un procedimiento inspector. Atendida además la delegación reglamentaria que prevé el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas en su disposición adicional primera, letra f), al Gobierno de turno le será sumamente fácil modular, a su más completo antojo, el universo de obligados tributarios acreedores a esos plazos más dilatados de comprobación¹⁰⁵. Además, también quedarán sujetos

¹⁰⁵ Esa disposición adicional primera, titulada «Auditoría obligatoria», es del siguiente tenor literal: «1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el apartado 2 del artículo 1, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguien-

a este plazo de 27 meses los obligados tributarios integrados en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades. Si a todo esto sumamos el juego de las suspensiones, tal y como hemos señalado en líneas antecedentes, y el incierto papel que a partir de ahora puede jugar la reforma en el inconsciente de la jurisprudencia –quien hasta ahora era valiente exigiendo la debida demostración y motivación de las dificultades en el desarrollo de las actuaciones inspectoras y no solo la mera invocación de las causas que permitían la ampliación del plazo procedimental legalmente previsto–, el panorama no es precisamente halagüeño para el obligado tributario¹⁰⁶. Desde luego, lo que no parece que vaya a lograrse es el propósito contenido en la exposición de motivos de la Ley 34/2015 de dotar de una mayor seguridad jurídica a la duración del procedimiento inspector. Más bien nos parece que se consolidará esa vieja variante de especialización del Derecho tributario: la ciencia del plazo procedimental y sus efectos en la interrupción de la prescripción, pero ahora con muchos menos visos de éxito para el contribuyente ante actuaciones perezosas o poco diligentes de la AEAT.

k) Se introducen nuevos parámetros para el cálculo de la estimación indirecta de la base imponible, precisándose la posibilidad de alcances parciales de la misma.

La Ley 34/2015 modifica el apartado 3 del artículo 158 de la LGT, a la par que introduce dos nuevos apartados 4 y 5, en el precepto. Se especifica así que los datos o referencias a emplear en el cálculo de la base imponible pueden provenir de los signos, índices y módulos, si el obligado pudo haber aplicado el método de estimación objetiva, pero también de los datos de la propia empresa, de los estudios estadísticos

tes circunstancias: a) Que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación. b) Que emitan obligaciones en oferta pública. c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas de multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los Fondos de pensiones y sus entidades gestoras. e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad».

¹⁰⁶ Como acertadamente señala MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación...», *op. cit.*, pág. 16, «increíblemente, a esta trascendental e inquietante reforma se refiere la exposición de motivos del proyecto de ley que se comenta, indicando que se trata de una regulación dirigida a simplificar de manera importante la normativa vigente, a otorgar –como no– una mayor seguridad jurídica y a reducir significativamente la conflictividad tributaria. No creo que esta cínica valoración de la reforma del procedimiento inspector merezca mayor comentario».

o de muestras efectuadas por la propia Inspección, precisándose que la estimación indirecta puede aplicarse solo a las ventas e ingresos, o solo a las compras y gastos, o a ambos simultáneamente, atendiendo a los datos ocultados o inexistentes. Asimismo, y en el caso de cuotas soportadas en el IVA, se admite expresamente la deducibilidad aunque no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general exige la normativa del tributo, a condición, eso sí, de que la Administración pueda advenir, a través de datos o indicios, la realidad de las cuotas soportadas¹⁰⁷. En este mismo impuesto la norma faculta a la Administración para estimar bases y cuotas repartidas linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justificase la procedencia de un reparto temporal diferente.

Lo primero que llama la atención es el error en la ubicación de estas novedades, pues las mismas no son meras cuestiones procedimentales, sino materiales, que corresponden a la regulación contenida en el artículo 53 de la LGT. Por otra parte, resulta curioso que se trate de codificar contra la jurisprudencia habida hasta la fecha, pues las fuentes de las que se extrae la información para la confección de la estimación indirecta de la base imponible aludidas por la Ley 34/2015, son algunas de las que ya se habían considerado absolutamente inadecuadas por la propia jurisprudencia (muestras de la Inspección, que no identifican las empresas, por ejemplo). Algunos de esos sistemas de muestras no verificables, se encuentran afectados de un vicio fundamental, perfectamente salvable hoy en día por la cantidad de información existente a todos los niveles, y es la imposibilidad de contestar si los elementos tomados en la muestra son comparables, por dimensión, actividad o cualquier otra razón, con la empresa a la que se pretende estimar o valorar. Compárese este sistema con el método del margen neto que se aplica en las operaciones vinculadas y que concluye con un examen, empresa por empresa, para determinar si los comparables son adecuados o no. Creemos que sería mucho mejor la utilización de este sistema, infinitamente más garantista para las dos partes intervinientes respecto de la exactitud y acierto del procedimiento. Desde luego, en este ámbito y con semejante metodología, los recursos y pleitos contras las liquidaciones derivadas de las estimaciones indirectas de bases imponibles están completamente asegurados, traicionando de nuevo los beatíficos propósitos que dicen alentar la modificación legislativa¹⁰⁸.

A mi juicio en una norma codificadora como la LGT resultaría muy conveniente insistir en la necesidad de que la estimación indirecta salvaguarde el principio de capacidad económica, y que los resultados que se obtengan a su través persigan idéntica

¹⁰⁷ Esta nueva previsión resultaba innecesaria, al estar implícita en el artículo 53.2 a) de la LGT, y además ha sido sancionado por la jurisprudencia; si se dispone de un dato cierto, el mismo no se valora, solo se valoran aquellos datos desconocidos y necesarios para integrar y conformar la base imponible.

¹⁰⁸ *Vid.* al respecto, extensamente, ALONSO GONZÁLEZ, L.; CAAMAÑO ANIDO, M. A.; GARCÍA NOVOA, C.; MAGRANER MORENO, F.; MERINO JARA, I. y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Derecho y Práctica Tributaria*, CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.), REAF/REGAF/WOLTERS KLUVER, Valencia, 2013, págs. 223 y ss.

finalidad que la propia determinación directa de la base imponible. Se trata de metodologías distintas –en función de las diversas circunstancias concurrentes– que deben arrojar cifras similares. Cargar las tintas solo en las compras o solo en las ventas o los datos estadísticos, a mayor comodidad de la Inspección y según le interese, únicamente contribuirá a la obtención de la mayor liquidación posible, aunque esté muy alejada de la verdadera base imponible del sujeto pasivo y, por ende, de su verdadera capacidad económica. En la estimación indirecta se busca la verdad porque aun cuando suponga un medio excepcional de determinación de la base que fortalece la posición de la Administración, un ordenamiento que quiera respetar tanto el derecho de esta como el del sujeto pasivo a una correcta aplicación de los tributos, no puede dejar su utilización al completo arbitrio de la Inspección, ni puede conceder a esta poderes tales que signifiquen, de hecho, una absoluta libertad a la hora de fijar la magnitud del hecho imponible, toda vez que en la medida en que esto sucediese, el tributo «establecido por ley» se convertiría en un tributo «establecido por la Administración» y las normas que regulasen la estimación indirecta se habrían alejado de los principios constitucionales básicos de legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad¹⁰⁹. La reforma pretende una vez más facilitarle las cosas a la Inspección para que actúe como tiene por costumbre, pero esta vez con el marchamo de legalidad que supone el amparo explícito a ciertas metodologías de trabajo¹¹⁰.

¹⁰⁹ Por todo ello, la SAN de 17 de febrero de 1998 dirá que la cifra resultante de la estimación indirecta «tiene en realidad el mismo valor que si hubiera sido determinada en un sistema de estimación directa». Y en esta misma línea, la STS de 26 de abril de 1993, afirmará que «las cifras alcanzadas –con el método de estimación indirecta– no tiene por qué tener menor rigor probatorio que si se hubiese acudido a la estimación directa». Por eso, la STS de 22 de enero de 1999 añadirá por su parte que sin ignorar la dificultad que comporta la aplicación del régimen de estimación indirecta «producto de la conducta, al menos omisiva, del contribuyente, ello no releva a la entidad acreedora de la deuda tributaria de la obligación que legalmente se le impone de conectar, con más o menos exactitud, pero siempre con algún fundamento, con la realidad fáctica sus afirmaciones determinadoras de las bases impositivas», considerándose contraria a Derecho la determinación del volumen de ventas que constituya un mero juicio de valor ayuno de soporte suficiente, como cuando «carezca de una mínima apoyatura real y se ancle en meras deducciones derivadas del razonamiento humano y de la opción por un criterio equilibrado y equidistante». Y es que, como reconoce el propio TS en Sentencias de 24 de julio y 17 de octubre de 1998, «cuando no es posible determinar por completo las bases tributarias a partir de las declaraciones y contabilidad del sujeto pasivo, la legislación autoriza la utilización del sistema de estimación indirecta, incluido el método indiciario... Ahora bien, lo que no puede hacer la Administración es prescindir de esa investigación y partiendo de la omisión contable o declarativa del contribuyente, aplicar presunciones –carentes de lógica o sin fundamento, como señala en párrafos posteriores la propia sentencia–, a menos que estén explícitamente autorizadas por la ley».

¹¹⁰ Se avalan así planteamientos del TEAC recogidos en Resoluciones de 14 de septiembre de 1987, 29 de enero de 1988, 5 de junio de 1990 y 8 de mayo de 1991. En su Resolución de 10 de enero de 1996, el propio TEAC afirmó lo siguiente: «Que una vez examinada toda la documentación aportada al sujeto pasivo, el Inspector actuario entiende que existe "incongruencia" entre las anotaciones en los libros-registros, las facturas presentadas y los rendimientos que se obtienen en dicho sector y que han sido admitidos por el titular de la actividad, lo que impide obtener el rendimiento neto de forma directa y en base a los documentos exhibidos (...) La incongruencia entre la suma de compras y gastos y los rendimientos estimados puestos de manifiesto a través de datos del propio sector. Y esta incongruencia contable viene a confirmar que la contabilidad no recoge la imagen fiel de los resultados de la sociedad». A partir de ahora, pues, resultarán más difíciles planteamientos correctos, como el recogido en la STS de 6 de junio de 1998, en cuyo FJ

l) Se especifica como posible sujeto infractor a la entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.

Dicha modificación se opera a través de la modificación de la letra d) del apartado 1 del artículo 181 que hasta este momento aludía a la sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal y obedece a la nueva configuración de dicho régimen, realizada a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

m) Se modifica la regulación de la infracción tributaria por presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos de información.

Las novedades a este respecto se introducen en los apartados 1, 2, 4, 5 y 7 del artículo 199 de la LGT donde, por lo que se refiere a los dos primeros apartados, se alude a otros documentos con trascendencia tributaria (además de los que ya se contenían en el precepto: autoliquidaciones, declaraciones o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras). En los apartados 4 y 5 se rebaja la cuantía mínima de la sanción (elevada a 1.500 euros por la Ley 7/2012, de 29 de octubre) a 250 euros. Por fin, en el apartado 7 se introduce una novedosa sanción consistente en multa pecuniaria fija de 250 euros por la presentación de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

n) Se tipifica como infracción tributaria grave el retraso en la llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación.

La Ley 34/2015 introduce una nueva letra g) en el artículo 200.1 de la LGT que recoge tal previsión. En el número 3 de ese mismo precepto se introduce otra nove-

3.º se afirmaba lo siguiente: «es cierto igualmente que, en el presente caso, Hacienda partió de las cifras de ventas y desgravación fiscal suministradas por la contabilidad de la entidad aquí apelante, en la que, conforme se ha dicho, la Inspección no detectó anomalías sustanciales y que fue solo a partir de las diferencias advertidas entre esos datos y los resultantes del antecitado estado estadístico BASOCI [base de datos obrante en poder de la Administración con información elaborada a partir de las declaraciones de exportadores] cuando procedió a proponer la elevación de las bases declaradas para acomodarlas a los indicados datos internos. Pero no es menos cierto que este método ni pudo suponer una correcta aplicación del régimen de estimación directa (...) ni tampoco la de los métodos indirectos (...) En el supuesto de autos, los resultados obrantes en el listado estadístico en cuestión debían haber estado soportados por los correspondientes documentos aduaneros de exportación. Solo así hubieran podido desvirtuar la contabilidad en principio aceptada por el sujeto pasivo. De ahí que sobre la base de una discrepancia entre contabilidad y listado, respecto del que se admite que pueda incluso presentar discrepancia con la realidad exportadora producida y los valores tenidos en cuenta al contabilizar y realizar la declaración de exportación, no pueda imponerse al sujeto pasivo la carga de demostrar su inexactitud». Otra cosa muy distinta es que se aprecie anomalía sustancial contable en aquellos casos de irregularidades cotejadas en un número representativo de operaciones, lo que permitiría aplicar la estimación indirecta sobre el conjunto de las mismas (STS de 15 de diciembre de 2008).

dad, consistente en la sanción de dicho retraso con multa pecuniaria proporcional de un 0,5% del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000¹¹¹.

- o) **Se tipifican y sancionan como infracciones graves las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, estableciendo su incompatibilidad con las infracciones y sanciones previstas por los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT y declarando la plena aplicabilidad de las reducciones generales.**

De conformidad con lo que se ha expuesto con anterioridad en relación con el nuevo tratamiento del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la Ley 34/2015 introduce un nuevo artículo 206 bis donde se especifica que la falta de ingreso, obtención o solicitud indebida de una devolución o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros que se hubieran podido materializar a través de negocios regularizados de conformidad con lo previsto en el artículo 15 de la LGT constituirá infracción tributaria grave, exclusivamente en aquellos casos en los que se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de la regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para su general conocimiento antes del inicio del plazo de presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

El nuevo precepto no aclara la forma en la que se garantizará esa publicidad, que se posterga a posterior desarrollo reglamentario. La sanción derivada de la infracción dependerá del supuesto comisivo empleado, de tal manera que en el caso de: a) Falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda; la multa pecuniaria será proporcional del 50% de la cuantía eludida; b) Obtención indebida de una devolución; la multa pecuniaria será proporcional del 50% de la cuantía devuelta indebidamente; c) Solicitud indebida de una devolución; multa proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada; d) Determinación o acreditación improcedente de partidas o créditos; multa proporcional del 15% del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas o del 50% si se tratase de partidas a deducir en la cuota o de créditos aparentes. Se prevé en todos estos casos la posible aplicación de las re-

¹¹¹ El Grupo Parlamentario Catalán proponía la supresión de la medida o bien una sanción consistente en una multa pecuniaria fija de 600 euros en ese retraso, justificando en su enmienda número 101 en el Congreso de los Diputados lo siguiente: «La sanción prevista en el Proyecto de Ley por el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT es totalmente desproporcionada y vulnera los principios de aplicación en materia sancionadora: proporcionalidad, culpabilidad y seguridad jurídica. Por ello se propone establecer una sanción por el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT equiparable a la sanción establecida para los supuestos de demora en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias».

ducciones generales previstas por la LGT del 50% de la cuantía de la sanción por acta con acuerdo o del 30% en los supuestos de conformidad¹¹².

p) Ampliación del plazo de seis meses previsto para la finalización del procedimiento sancionador.

La Ley 34/2015 introduce un nuevo párrafo en el apartado 2 del artículo 211 de la LGT con el fin de aunar los tiempos inspectores a los sancionadores, de manera que cuando se vea alterado o ampliado el plazo del procedimiento inspector por la concurrencia de determinadas circunstancias, también pueda modularse o extenderse por idéntico lapso temporal el plazo legalmente previsto de seis meses para el procedimiento sancionador. En concreto, se prevé dicho alargamiento del plazo en aquellos casos en los que, de conformidad con lo previsto en el artículo 150.5 de la LGT, el obligado tributario manifestase que no tiene o no va a aportar la información y luego lo hiciese (el procedimiento inspector se ampliaría aquí tres o seis meses) o en aquellos otros casos de aplicación del método de estimación indirecta de la base imponible.

Esta nueva previsión legal fue muy criticada por el Consejo de Estado, siendo además de todo punto innecesaria, pues se parte de la premisa de una tramitación si-

¹¹² En su enmienda número 102 en el Congreso de los Diputados, el Grupo Parlamentario Catalán insistió de nuevo en la incorrección de la medida y su posible inconstitucionalidad: «El nuevo artículo 206 bis tipifica como infracción tributaria "el incumplimiento de las obligaciones tributarias". Esta indefinición de la conducta infractora, junto con la remisión en blanco contenida en su apartado segundo, 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 supone una vulneración clara del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad que rige el derecho administrativo sancionador, tal como han señalado el Consejo General del Poder Judicial como el Consejo de Estado en sus respectivos informes (página 39 informe del Consejo de Estado). El Proyecto de Ley únicamente ha atendido formalmente las exigencias del Consejo de Estado, trasladando la sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma del Título I al Título IV de la ley, pero el contenido del nuevo artículo 206 bis incurre en las mismas infracciones señaladas por el máximo órgano consultivo que determinan su probable inconstitucionalidad». Además, en su enmienda número 103 aludía al problema constituido por la emanación de criterios administrativos posteriores a la realización de determinadas operaciones susceptibles de ser calificadas como abusivas, así como la delimitación del concepto de «igualdad sustancial» esencialmente indeterminado y por ello inadmisibles en el ámbito sancionador. Planteaba así que los incumplimientos tributarios derivados de la calificación de determinados hechos u operaciones como abusivos fuesen públicos antes de la presentación de la correspondiente autoliquidación, pues de otra forma se podría lesionar el principio de seguridad jurídica de determinados obligados que hubiesen decidido intervenir en operaciones o realizar inversiones que, solo días o meses después de su realización, fuesen incluidas en la publicación de operaciones realizadas en conflicto en aplicación de la norma. No hacerlo así incidiría, a su juicio, en las decisiones de invertir en España, pues los posibles inversores carecerían de la necesaria seguridad jurídica sobre la calificación de su conducta a los efectos de una posible sanción. Además, y en coherencia con lo anterior señalaban que «la existencia de un acto administrativo en el que se haya declarado una operación como realizada en conflicto en aplicación de la norma no debe ser tomada en consideración para sancionar conductas posteriores si dicho acto se encuentra pendiente de reclamación o recurso. Por ello, debería exigirse que la liquidación en la que se haya apreciado por primera vez la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma sea firme». Por supuesto, tales observaciones no fueron asumidas por la mayoría parlamentaria del Congreso de los Diputados.

multánea del procedimiento de liquidación y del sancionador¹¹³, cuando lo cierto es que el artículo 209 de la LGT ya otorga un plazo de tres meses para la iniciación del procedimiento sancionador una vez notificada la correspondiente liquidación. La ampliación, por lo tanto, únicamente persigue la más completa comodidad de los funcionarios de la Administración tributaria.

3. NUEVO TÍTULO VI. PREVISIONES EN TORNO AL PRESUNTO DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

a) Rasgos generales más relevantes del nuevo Título VI de la LGT

La introducción de un nuevo Título VI en la LGT, en sintonía con el artículo 305.5 del Código Penal (CP), obedece a la necesidad, según expresaba la propia Memoria del Proyecto de Ley, 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»¹¹⁴. Hasta ahora, en los casos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública, la deuda tributaria se convertía en una figura distinta en el seno de un proceso penal –responsabilidad civil derivada del delito–, atendida la imposibilidad absoluta de liquidación administrativa. Además, se decía que su presunto autor recibía un trato más favorable al dispensado a cualquier otro obligado tributario, quien no estaba exento de pagar o garantizar su deuda tributaria. El propio preámbulo de la Ley 34/2015 ya alerta que, como consecuencia de la reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, y del CP por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacía necesario un procedimiento administrativo que permitiese practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas, aun en los supuestos en los que se ini-

¹¹³ Así lo hace la propia exposición de motivos de la Ley 34/2015 cuando señala que «resulta necesario introducir modificaciones en el título correspondiente, que también se ve alterado como consecuencia de la nueva regulación del plazo del procedimiento inspector, ya que pueden darse supuestos de extensión de dicho plazo una vez iniciado el procedimiento sancionador, por lo que resulta preciso trasladar a este último la eventual extensión del primero». En el sentir del Consejo de Estado, la previsión contenida en el artículo 211.2 de la LGT, y en virtud de la cual el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente cuando concorra con el procedimiento inspector (lo que de hecho siempre pasará), «alargará así en exceso no solo los plazos inspectores, sino también el propio procedimiento sancionador» (Dictamen cit. pág. 127).

¹¹⁴ El vigente artículo 305.5 del CP distingue la liquidación vinculada con el presunto delito y aquella otra que pudiera no estarlo, señalando a este respecto que «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 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 suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

ciase la incoación de la causa penal¹¹⁵. La gran novedad que apunta la Ley 34/2015 en este punto estriba en que a partir de ahora la intervención de la Administración tributaria será activa, pues no solo practicará la liquidación correspondiente, sino que desarrollará todas las actuaciones recaudatorias tendentes al cobro de esa deuda tributaria presuntamente delictiva. Ahora bien, todo ello sin perjuicio de que, en determinados casos, el legislador haya optado –como consecuencia del carácter potestativo fijado en la norma penal– por la paralización de las actuaciones, sin práctica de liquidación alguna, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional. Asimismo, la promulgación de la Ley 34/2015 ha comportado la modificación de la LECrim. y la LJCA para garantizar, en el primer caso, que la mera presentación ante el juez de lo Penal de una solicitud de suspensión de la ejecutividad de la liquidación no produzca efecto alguno, salvo acuerdo judicial expreso con formalización de garantías, y, en el segundo, que cualquier cuestión o controversia relativa a la liquidación administrativa practicada en el seno de la instrucción penal, quede excluida del orden contencioso-administrativo, de manera que este no intervenga, ni pueda tener conocimiento de las pretensiones que los obligados tributarios pudieran ventilar a tal fin, para lo cual se establece la inatacabilidad o el carácter irrecurrible de esas liquidaciones administrativas.

La nueva regulación implica la prohibición de cualquier procedimiento sancionador sobre hechos presuntamente constitutivos de delito (lo que es correcto), junto con la posible práctica de dos liquidaciones administrativas –lo que, como veremos, constituye un semillero de problemas que obedece a un error de fondo original–, una vinculada a los elementos de la obligación tributaria que tuvieran relación con el presunto delito y la otra atinente a los elementos desvinculados de esas presuntas actividades delictivas. De esta manera, la Administración tributaria podrá a partir de ahora practicar esas dos liquidaciones salvo las excepciones previstas en el artículo 251 de la LGT: a) Cuando pudiera ocasionar la prescripción del delito; b) Cuando de resultas de la investigación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación, o no hubiera sido posible atribuirlo a un obligado tributario concreto; c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

Las nuevas previsiones legales, si bien no establecen la obligación de liquidar por parte de la Administración todos aquellos elementos vinculados al delito, sí revelan una verdadera obsesión por impedir el recurso judicial contencioso-administrativo tanto de la posible liquidación practicada, como de la decisión de no hacerlo¹¹⁶. En la liquidación administrativa no vinculada al presunto delito, operaría el régimen normal de recursos y reclamaciones legalmente previstos.

¹¹⁵ De esta manera, los órganos de recaudación de la AEAT mantendrían la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio de los posibles responsables, utilizando las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de la LGT, pudiendo en su caso adoptar las correspondientes medidas cautelares.

¹¹⁶ En realidad y como bien señala ESPEJO POYATO, I. «La recaudación del impuesto evadido en la imposible reforma de la LGT», *RCyT*, CEF, núm. 388, 2015, pág. 25, «si algo caracteriza al proyecto de reforma es la pretensión de excluir a la jurisdicción contencioso-administrativa del control de los aspectos estrictamente tributarios (liquidación administrativa y recaudación) de la deuda tributaria presuntamente defraudada». Para la autora, sin embargo, tal pretensión «ya se puede anticipar que será frustrada» (pág. 29).

Por otra parte, si bien el juez de lo Penal será el competente sobre las medidas cautelares y de ejecución que hubieran sido adoptadas por la Administración en su liquidación, la nueva normativa pone especial cuidado en limitar esa potestad judicial, razón por la cual, el CGPJ en un voto particular a su dictamen lamentaba que a la AEAT se le atribuyesen unas facultades «que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal». Efectivamente, esta medida supone una clara injerencia en una competencia típicamente judicial, que nunca debió producirse (como aconteció con la Ley 7/2012) y mucho menos ampliarse (como hace ahora la Ley 34/2015). De hecho, resulta de dudosa constitucionalidad al vulnerar claramente el mandato constitucional que reserva la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado a jueces y tribunales¹¹⁷.

Con esta nueva opción legal, que implica un giro copernicano respecto de la situación vigente hasta ahora, se nos antoja sumamente difícil compatibilizar la salvaguarda de los intereses del Erario Público con el adecuado respeto a los principios constitucionales¹¹⁸. Si a este primer dato

¹¹⁷ El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014 enfatiza especialmente la rareza de unas medidas adoptadas por la Administración que no podrán ser recurridas y que primarán incluso sobre las propias decisiones judiciales: «...se sigue manteniendo la posibilidad de que la Administración tributaria, que va a ser denunciante o querellante y parte en el procedimiento penal, pueda acordar medidas cautelares para asegurar las responsabilidades pecuniarias que pudieran derivarse del delito, lo que resulta insólito en nuestro ordenamiento jurídico, en el que el juez de instrucción es el verdadero director de la investigación penal y a quien corresponde el juicio de proporcionalidad y necesidad de la medida cautelar. Con este sistema, se relega al juez al mero papel revisor de la medida adoptada por el denunciante y perjudicado. Potestad que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal. Especialmente grave resulta la posibilidad de subsistencia de las medidas cautelares adoptadas por la Administración tributaria cuando se acuerde por el órgano judicial la suspensión de las actuaciones de recaudación de la liquidación provisional de los conceptos y elementos vinculados al presunto delito. En este caso, el párrafo último del apartado 6 del artículo 81 de la LGT se limita a establecer que se notificarán las medidas al Ministerio Fiscal y al órgano judicial que acordó la suspensión «y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento». Sin embargo, para la suspensión de los actos de recaudación, el juez penal ha de establecer una garantía o dispensar al encausado, total o parcialmente, de la garantía. Por lo que el mantenimiento de una medida cautelar adoptada por la Administración no resulta justificada, pues el juez ya acordó la garantía que entendió suficiente para cubrir el importe de la liquidación administrativa practicada, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma (nuevo art. 614 bis.4 LECrim.). De manera que el mantenimiento de la medida cautelar adoptada por el órgano administrativo es desproporcionada y excesiva y no encuentra otra justificación que un injustificado recelo de la Administración a la suficiencia de la garantía fijada por el juez. Lo correcto sería acordar, *ex lege*, el cese de la medida cautelar adoptada por la Administración una vez que el juez penal haya acordado la suspensión de las acciones recaudatorias de la liquidación provisional de los elementos vinculados al presunto delito y se haya prestado, en su caso, la garantía fijada por él. Bastando, en consecuencia, que el órgano judicial comunique a la Administración el auto acordando la suspensión y la constitución de fianza, en su caso, para que aquella proceda a alzar las medidas cautelares por ella adoptadas. Por lo que se considera necesaria la modificación de este precepto. La reforma, además, no subsana el vacío legal sobre el procedimiento para adoptar por la Administración tributaria la medida cautelar, ni el de su ratificación o revocación por el juez penal, no contemplándose la necesaria audiencia al interesado, ni la posibilidad de su impugnación mediante el régimen de recursos».

¹¹⁸ Sobre este punto, MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación...», *op. cit.*, pág. 17, se muestra igualmente crítico señalando a este respecto que «las justificaciones que se dan no resultan desde luego jurídicamente consistentes, aunque, por supuesto, le van a resultar de gran utilidad a la eficacia recaudatoria de la Hacienda Pública».

se le une otro, cual es el error de partida sobre la prejudicialidad administrativa –aspecto sobre el que luego volveremos–, el problema está servido. Pero es que además, y como ya tuvo ocasión de apuntar el Consejo de Estado, el culmen del problema estriba en que la modificación aprobada rebasa ampliamente las previsiones contenidas en el propio CP. Algunas de las nuevas medidas incorporadas a la ley son razonables. Tal es el caso de la regularización voluntaria del contribuyente como reverso del delito que pone fin a la lesión del bien jurídico originada por la defraudación (y relacionado con ella la potestad de comprobar la existencia o no de dicha regularización incluso para periodos en los que se hubiese producido la prescripción administrativa –que no penal– atendido el distinto plazo previsto de ambas) o la introducción de determinadas especialidades en el ámbito de la liquidación de la deuda aduanera, pasando por la ampliación del tiempo de adopción de las medidas cautelares para evitar su caducidad antes del inicio del proceso judicial.

Otras son, sin embargo, de muy dudosa constitucionalidad, pues no solo menoscaban la arquitectura jurídica del proceso penal, sino que desnaturalizan el propio procedimiento administrativo, so pretexto de la eficacia a ultranza en la gestión recaudatoria. Formalmente, se respeta la primacía del juez de lo Penal en la determinación de la cuota a través de la correspondiente sentencia, modificándose para ello el artículo 3 de la LECrim., pero mientras que en la LGT/2003 la liquidación contenida en el procedimiento inspector era tan solo una mera previsión, a los efectos de activar una *notitia criminis* que permitiese valorar la existencia de los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal, a partir de ahora ya se contará con una verdadera liquidación administrativa, con el evidente influjo que ello puede suponer para unos jueces de lo Penal cargados de trabajo y que carecen de los conocimientos oportunos en una materia tan técnica como la tributaria. Ese exceso de trabajo y la falta de práctica en un campo tan específico con el impositivo determinará con toda seguridad que al contribuyente no le quede otro remedio que articular muy bien la prueba pericial, única capaz de insuflar la duda respecto de la liquidación administrativa previamente practicada. Y tres cuartos de lo mismo acontecerá con las medidas cautelares administrativas adoptadas, porque a la AEAT le resultará sumamente fácil argumentar el *periculum in mora* (que apoyará en la propia existencia de la causa) así como la invocación formal del *fumus bonis iuris* para lograr su propósito. Pretendo decir con todo ello que, lo queramos o no, la nueva regulación predetermina una inequívoca compulsión o vinculación del juez de lo Penal respecto de lo actuado por la Administración tributaria¹¹⁹. Pero sin duda, uno de los aspectos más llama-

¹¹⁹ A esa bicefalia orgánica y procedimental se ha referido acertadamente y en tono muy crítico MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación...», *op. cit.*, pág. 18, señalando lo siguiente: «Obcecado por la celeridad recaudatoria, el legislador desconoce, con la reforma primero del delito y su proyectada consumación ahora con la reforma de la LGT, que de lo que se trata es de conocer y aplicar lo que podríamos denominar la "verdad del derecho". Esto es, que el ordenamiento jurídico contiene una sola regulación "verdadera" y que en determinados supuestos –concretamente, cuando se considera por la Administración que hay indicios de delito– es el propio ordenamiento jurídico quien determina cuál es el órgano o poder del Estado (en estos casos, el judicial) que debe dilucidar la regulación "verdadera". Y que naturalmente ha de hacerlo con todas las consecuencias, y lo que no se puede es someter al ciudadano –que entre otras cosas no tiene culpa alguna en la dilación recaudatoria que puede suponer el esclarecimiento de esa "verdad jurídica"–, a esa especie de bis in idem que es la actuación conjunta y descoordinada de dos poderes distintos del Estado sobre su comportamiento fiscal presunta y provisionalmente calificado de anómalo. El que mientras se dilucida

vos y criticables es el atinente a la imposibilidad de articular recurso administrativo alguno contra aquellas deudas tributarias liquidadas y vinculadas al presunto delito con la Hacienda Pública en los términos señalados por los artículos 253.1 y 254.1 de la LGT. La Memoria administrativa que acompañaba al entonces Proyecto de Ley justificaba esta opción en la cobertura que a la misma dispensaría el juez de lo Penal –despreciando esos evidentes y peligrosos influjos apuntados con anterioridad– en el caso de condena al reo y en la plena reversibilidad de la situación de apreciarse la inexistencia del delito, en cuyo caso la liquidación perdería su vinculación con esa naturaleza delictiva y, por ende, sería plenamente recurrible. En tal sentido, el Consejo de Estado abogaba por arbitrar algún medio en la vía administrativa que permitiera combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que pudieran concurrir en esa liquidación administrativa¹²⁰. Ninguna de esas observaciones ha prosperado en la Ley 34/2015.

b) Las novedosas previsiones legales

1. Práctica de dos liquidaciones en supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública y abstención del inicio o continuación del procedimiento sancionador.

Se introduce un nuevo artículo 250 de la LGT donde se prevén esas dos posibles liquidaciones. La primera, la correspondiente a los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación no vinculados con el posible delito que podrá impugnarse en vía económico-administrativa y contenciosa (art. 254.2 LGT). La segunda, la atinente a elementos vinculados con el presunto delito (que en caso de condena fijará definitivamente el juez de lo Penal) y que deviene irrecurrible en vía administrativa y contencioso-administrativa (art. 254 LGT), pero donde se concederá trámite de audiencia al obligado tributario, advirtiéndole de la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o al juez. En esta segunda liquidación se veta la posible iniciación de un procedimiento sancionador o su continuación si ya se hubiese iniciado, advirtiéndose expresamente (y por duplicado, *vid.* los nuevos arts. 253.1 y 254.1 LGT) de que los posibles defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa no producirán efecto alguno extintivo, total o parcial, de la obligación tributaria vinculada al delito, ni siquiera los normales previstos en el artículo 150.6 letras a) y b), por rebasamiento del plazo de las actuaciones inspectoras (no interrupción de la prescripción y la posibilidad de realizar pagos espontáneos); efectos últimos estos que sí desplegarían su virtualidad, en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, sobreseimiento

la existencia y en su caso el alcance de esa anomalía, se estén produciendo actuaciones y controles paralelos sobre una conducta fiscal que no ha sido todavía legítima y definitivamente calificada, es contrario a la esencia misma del Estado de Derecho en el sentido más elemental de su significado».

¹²⁰ Dictamen cit. pág. 96.

libre o provisional, así como absolución judicial. Esta previsión, relativa a la sanación de cualquier defecto procedimental que pudiera extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada al delito, constituye claramente un exceso legal carente de justificación alguna que, muy previsiblemente, acabará convirtiendo en presuntos delitos muchas actuaciones inspectoras viciadas. El peligro es tan obvio y la tentación tan fuerte, que no vale la pena que nos detengamos en ulteriores explicaciones. Una vez concedido el trámite de audiencia y a la vista de las alegaciones del obligado tributario a la propuesta de liquidación se dictará la liquidación propiamente dicha para, a continuación, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, comenzando el periodo voluntario de pago una vez se haya notificado formalmente la admisión a trámite de la denuncia o querrela (art. 255 LGT).

Por lo tanto, existirán tres notificaciones; la primera atinente a la propuesta de liquidación, la segunda correspondiente a la liquidación para, por fin, concluir con la que inicia el periodo voluntario de ingreso. Resulta un tanto paradójico que no se permita la impugnación de la liquidación, pero sí los actos de cobro, si bien únicamente por los motivos tasados tradicionales contenidos en los artículos 167.3 (providencia de apremio), 170.3 (diligencia de embargo) y 172.1 (enajenación de bienes embargados) y contra cuya denegación cabrá, esta vez sí, acudir a la vía económico-administrativa y posterior contencioso-administrativa. De no admitirse la querrela o denuncia, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación para formalizar el acta correspondiente, debiendo concluirse aquellas en el plazo legal que restase del tiempo ya consumido en las actuaciones o en seis meses si este último fuese superior, computándose dicho plazo desde la recepción de la resolución judicial por el órgano competente que deba continuar el procedimiento y exigiéndose los intereses de demora correspondientes. Estos dos últimos extremos resultan criticables, especialmente el primero, porque resulta de imposible control (hubiera sido más acertado vincularlo, por ejemplo, a la comunicación efectuada a la Abogacía del Estado, como representante de la AEAT en la causa penal).

En aquellos casos en los que por un mismo concepto impositivo y periodo pudiesen distinguirse elementos vinculados al presunto delito y otros en los que no se aprecia conducta dolosa, sería también posible la práctica de dos liquidaciones separadas. La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá todos los elementos en los que se aprecie dolo, restándose los ajustes a favor del contribuyente, así como cualquier otra partida a compensar o deducir en la base o en la cuota que pudieran corresponderle (incluida la cuota ingresada en su día como consecuencia de la declaración presentada). La propuesta de liquidación vinculada al acta, es decir, lo referido a elementos no relacionados con el delito, comprenderá la totalidad de los elementos comprobados (también los vinculados al delito), deduciéndose la cantidad resultante de la propuesta de liquidación unida al delito. No obstante, el artículo 253 *in fine* de la LGT permite la opción de cálculo de ambas cuotas (la vinculada al delito y la que no lo está) mediante la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir

en la base o en la cuota, remitiéndose para ello a los términos de un futuro reglamento. Dicha opción debe comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

2. Posible no liquidación administrativa, pese a la remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción penal, que queda suspendida hasta tanto el juez no adopte una resolución al respecto.

Como ya hemos señalado con anterioridad, el nuevo artículo 251 de la LGT faculta a la Administración para no liquidar cuando: a) la tramitación de la liquidación pudiera ocasionar la prescripción del delito; b) de resultas de la investigación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación, o no hubiera sido posible atribuirlo a un obligado tributario concreto; c) la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En estos tres casos, no se dará audiencia al obligado sobre esa remisión de los hechos a la vía penal y quedarán suspendidas las facultades liquidatorias administrativas hasta tanto no se dicte sentencia, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones, o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Si se hubiera iniciado procedimiento sancionador, este se entenderá concluido en el momento de remisión de los hechos a la vía penal.

Ninguna de estas tres excepciones a la obligación de liquidar reviste una justificación sólida, especialmente la última, pues resulta de todo punto incompatible con la nueva filosofía que destila la Ley 34/2015. Parece más bien un portillo abierto a la justificación de cualquier solución por la que pudiese optar la Inspección (ya hemos señalado que la comodidad de esta es una de las líneas medulares de la nueva regulación). Pero es que tampoco la tienen las dos primeras. Remitir el tanto de culpa al juez o al Ministerio Fiscal sin haber concluido mínimamente las indagaciones capaces de arrojar luz sobre la posible comisión del delito, ni quién sea el obligado tributario para evitar la prescripción del delito, implica reconocer abiertamente las dudas sobre el elemento objetivo del tipo penal o la naturaleza y participación del presunto inculpado, lo que generará problemas de todo tipo al juez, además de complicar extraordinariamente la fijación del momento mismo de la interrupción de la prescripción a efectos penales. Sobre esto último convendría advertir de que, aun cuando pudiera parecer sencillo, la determinación exacta del momento en el que se considera consumado el delito de defraudación tributaria—como *dies a quo* a efectos del cómputo del periodo prescriptivo—no es en absoluto pacífica, lo que acrecienta las dificultades inherentes a toda instrucción penal¹²¹. Dicho plazo, en principio, será

¹²¹ Además, en los tributos de declaración periódica (por ejemplo IVA) a efectos de la prescripción se debe tener en cuenta como día inicial del cómputo no la fecha de finalización del plazo de presentación de cada una de las declaraciones trimestrales, sino el 30 de enero del año siguiente, toda vez que al ser los periodos de declaración inferiores a 12 meses (al ser trimestrales), el importe de lo defraudado debe referirse al año natural completo. Tal es la doctrina de la Sentencia de

el mismo tanto para el autor material del ilícito penal (generalmente el contribuyente) como para el asesor fiscal o cualquier otro tercero en su condición de cooperador necesario o cómplice¹²², pero lo cierto es que la jurisprudencia del TS no se ha pronunciado con claridad acerca de los plazos aplicables a los partícipes en el delito y la doctrina admite directa e indirectamente la prescripción individual de los distintos intervinientes en el hecho, lo que en buena lógica debería comportar también la aplicación de diferentes plazos prescriptivos, según sea el grado de participación de cada sujeto¹²³. Además, y por si lo anterior no bastara, la doctrina se encuentra dividida, toda vez que para un sector, como consecuencia de la vigencia del principio de accesoriadad, el cómputo del plazo prescriptivo debe iniciarse en la fecha de la comisión del hecho principal¹²⁴, mientras que otro sector doctrinal, en cambio, estima que ese cómputo ha de realizarse individualmente, por lo que el hecho penal de cada uno de los partícipes comenzaría a prescribir a partir de la realización de su propia y personal contribución al delito¹²⁵. En realidad, no existen razones legales poderosas que obliguen a establecer un cómputo individual de la prescripción porque con independencia de que la teoría de la accesoriadad tampoco ofrece una respuesta acabada, segura y unívoca, lo cierto es que el ilícito penal cometido no es otro que el delito del autor (contribuyente), a cuya realización el partícipe (asesor fiscal o cualquier tercero) coopera, de tal suerte que el cómputo de la prescripción debe iniciarse, para todos, en el momento de la consumación del delito¹²⁶. Pero la cuestión sobre la

la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de septiembre de 2000. Tanto la doctrina como la jurisprudencia entienden que cuando el legislador penal se refiere al momento de comisión del delito, está adoptando el criterio del resultado o, en general, el de la consumación. Por todas, SSTS de 15 de octubre de 2001, 26 de octubre de 2001, 21 de diciembre de 1999, 9 de julio de 1995, 8 de julio de 1998, 26 de octubre de 1971, 27 de diciembre de 1974 y 1 de junio de 1999.

- ¹²² De conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo, «en los casos de continuidad delictiva solo se inicia o arranca el cómputo para la prescripción desde que cesa la actividad antijurídica o se perpetra el último hecho de la cadena punible» (STS de 19 de enero de 2002; en el mismo sentido, SSTS de 17 noviembre de 1964, 3 de febrero de 1984, 4 de diciembre de 1985 y 4 de febrero de 1994).
- ¹²³ GONZÁLEZ TAPIA, M. I.: *La prescripción en el Derecho penal*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 100.
- ¹²⁴ MORILLAS CUEVA, L.: *Acerca de la prescripción de los delitos y de las penas*, Comares, Granada, 1980, pág. 69; ANTÓN ONECA, J.: *Derecho Penal* (anotada y puesta al día por J. J. HERNÁNDEZ GUIJARRO y L. BENEYTES MERINO), 2.ª ed., Akal/Iure, Madrid, 1986, pág. 614; REY GONZÁLEZ, C.: *La prescripción de la infracción penal (en el Código de 1995)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, 2.ª ed. 1999, págs. 126 y ss.; GLI PASCUAL, A.: *La prescripción en Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 163 y ss.; ZAMORA MORENO, M. A.: «La prescripción del delito en el copartícipe rebelde», *RJC*, 1992, pág. 162 y ss.; JESCHECK, H.: *Tratado de Derecho penal, Parte General*, 4.ª ed. corregida y ampliada, traducción de José Luis MANZANARES SAMANIEGO, Comares, Granada, 1993, pág. 824. También es esta la posición mantenida por la STS de 26 de julio de 1999 en un supuesto de cooperación necesaria.
- ¹²⁵ BANACLOCHE PALAO, J.: «Algunas reflexiones críticas en torno a la prescripción penal», *Revista de Derecho Procesal*, 1997, n.º 2, pág. 296; PASTOR ALCOY, F.: *La prescripción del delito, la falta y la pena. Análisis jurisprudencial sistematizado. Comentarios y formularios*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 1995, págs. 43 y ss. También la STS de 7 de marzo de 1993, en el caso de la actividad del inductor en un delito continuado.
- ¹²⁶ GONZÁLEZ TAPIA, M. I.: *La prescripción en el Derecho Penal*, *op. cit.*, pág. 183.

consumación del delito fiscal está también directamente relacionada con la naturaleza misma del tipo, pues si se considera este como un delito de mera actividad, la consumación tendría lugar en el momento en que el sujeto activo hubiese realizado los actos necesarios para la obtención del resultado, con absoluta independencia de que el mismo se hubiera alcanzado (piénsese, por ejemplo, en el caso de la obtención indebida de devoluciones tributarias, donde el delito se consumaría con la mera presentación de la declaración, a pesar de que luego no se obtuviera la devolución solicitada). Por el contrario, de considerar el delito de defraudación tributaria como un delito de puro resultado, la consumación no se alcanzaría hasta tanto no se hubiese producido el resultado lesivo para la Hacienda Pública. La doctrina mayoritaria considera el delito de defraudación como un ilícito que exige la producción de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, de manera que hasta tanto este perjuicio no se hubiese producido, no podría hablarse en ningún caso de consumación de aquel¹²⁷. Como puede observarse, un enjambre de problemas que la nueva legislación, lejos de contribuir a su resolución, contribuirá a agitar, al permitir la remisión del expediente a la jurisdicción penal sin el adecuado trabajo previo.

3. Regularización voluntaria.

El artículo 252 de la LGT prevé la regularización voluntaria del obligado tributario como supuesto capaz de enervar las posibles actuaciones penales, en consonan-

¹²⁷ En tal sentido, RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (dir.), JORGE BARREIRO, A. (coord.), SUÁREZ GONZÁLEZ, C.; LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A.; CANCIO MELIA, M. y FEJOO SÁNCHEZ, B.: *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 876. DEL MORAL GARCÍA, A.: *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*, VV. AA., coord. DEL MORAL, A., T. II, Comares, Granada, 2002, pág. 1987; DE LA CUESTA ARZAMENDI, J. L.: «El fraude en materia de ingresos de la UE», en el *Nuevo Derecho Penal Español. Estudios penales en memoria del profesor Jose Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 1.202; LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A.: «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», *Derecho Penal Económico*, Manual de Formación Continuada, núm. 14, CGPJ, 2002, pág. 381. APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 60. La STSJ de Extremadura de 29 de enero de 1998 precisa a este respecto que «la consumación se produce cuando no se ingresa el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto. La mera presentación de la declaración inexacta antes de la conclusión del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación no constituiría un delito consumado, pues este requiere que el sujeto haya perdido la posibilidad de revocación de lo actuado, por ejemplo, mediante la presentación de una declaración complementaria». De la misma manera, la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado afirma que «los supuestos en que la regularización se produce antes de la consumación delictiva no encajan en el artículo 305.4, por tratarse de casos de desistimiento voluntario que impiden la consumación del delito fiscal». Por su parte, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 26 de julio de 1999, 6 de noviembre de 2000 y 3 de enero de 2003, ha señalado que «tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos –como sucede en el caso actual–, lo relevante penalmente es la omisión, es decir, la elusión del pago del impuesto (...) En consecuencia, no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria».

cia con las previsiones atinentes a la excusa absoluta en el CP¹²⁸. Para evitar polémicas de rancia tradición, se exige no solo el reconocimiento completo de la deuda (cuota, intereses y recargos) a través de la pertinente declaración o autoliquidación, sino su pago, incluso cuando se hubiese producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda (atendidos los distintos plazos de prescripción administrativa y penal). El precepto se cuida de señalar que en orden a la adecuada comprobación de la regularización practicada, la Administración podrá desplegar sus facultades inquisitivas, aunque se hubiese ya consumado la prescripción administrativa. La solución final por la que se decanta el precepto es el pago completo de la cantidad regularizada (no solo su reconocimiento) para desterrar comportamientos de pago parcial o fraccionado, tendentes a alcanzar el umbral necesario y evitar así la consideración criminal de la conducta a través del elemento objetivo del tipo penal, es decir, pagar parcialmente con el fin de que la cuota defraudada no alcance los 120.000 euros.

4. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.

Señala la Ley 34/2015 que la liquidación administrativa vinculada al delito se ajustará a lo determinado finalmente por el juez de lo Penal. Si coincidiera la cuota determinada por este con la fijada por la Administración tributaria, no habrá más que liquidar los intereses de demora y recargos correspondientes. Si no existiese dicha coincidencia, la liquidación administrativa habría de modificarse, pero ello no afectará a las actuaciones recaudatorias realizadas. La nueva regulación no contempla la posibilidad de que el juez pudiera dictar una cuantía defraudada mayor que la inicialmente liquidada por la Administración (una prueba quizás irrefutable de ese influjo administrativo sobre la judicatura al que antes aludíamos), de manera que el artículo 257 de la LGT prevé en tal caso la aplicación de lo dispuesto para las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. Si la sentencia penal declarase la inexistencia de la propia obligación tributaria, la liquidación administrativa debería anularse con las devoluciones y reembolsos antes señalados. En el caso de que dicha sentencia declarase la existencia de la obligación, pero la paralela ausencia de dolo y, por ende, de delito, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito, con respecto a los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados y se formalizará el acta inspectora correspondiente, que debe concluir en el plazo que restase del consumido o en seis meses si este fuese superior, exigiéndose intereses de demora para la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento.

¹²⁸ El Grupo Parlamentario Socialista defendió en su enmienda núm. 52 en el Congreso la supresión del artículo 252 y con ello la desaparición de la exención de la pena por regularización de la situación tributaria, «concepción del delito fiscal reiteradamente rechazada por el GPS».

c) Crítica a la regulación adoptada

De todo lo anteriormente señalado puede inferirse que la Ley 34/2015 ha creado un modelo mixto e incoherente, pues a la aparición de los indicios de delito no se le reviste de los caracteres de toda investigación criminal, pero al contribuyente se le despoja de sus derechos más elementales en la propia vía administrativa, impidiéndole el acceso judicial al orden especializado que le es propio *ratione materiae* (la Jurisdicción contencioso-administrativa) y todo ello, tanto si se decide liquidar como si no¹²⁹. Ello vulnera lo previsto en el artículo 24.2 de la CE y además tendrá un inevitable influjo en la jurisdicción penal, que actuará bajo la monitorización de los funcionarios de la AEAT en una materia que al juez de lo Penal le es en muchas ocasiones ajena. Por otra parte, y no es una cuestión precisamente menor, tal mixtificación hace de todo punto imposible la aplicación del derecho fundamental a la no autoincriminación recogido en el artículo 25 de nuestra Constitución, atendido el amplísimo deber de colaborar con la inspección en la vía administrativa que, lejos de detenerse se acelera, vulnerándose con ello también la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), pues el sistema permite una permeabilidad en el uso de las pruebas que entierra definitivamente cualquier pretensión de hacer efectivo el derecho a no autoinculparse, en especial teniendo en cuenta la agravación de la infracción por excusa, resistencia o negativa, operada por la Ley 7/2012¹³⁰. Nótese que el TC en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, ya tuvo que advertir expresamente sobre el peligro que constituiría ese adverso influjo al que antes aludíamos, señalando expresamente a estos efectos que «no es admisible que el proceso

¹²⁹ Conculcando lo dispuesto por la STC 76/1992, de 14 de mayo, que enfatiza la necesidad de que sean los tribunales contencioso-administrativos los que controlen la legalidad de los actos de la Administración y no los del orden Penal.

¹³⁰ El Tribunal de Estrasburgo en los asuntos Funke, Saunders, Bendenoun y JB contra Suiza, entre otros, ha reconocido que el derecho a la no autoinculpación, ex artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos, impide que, bajo la amenaza de la sanción, se constrina al sujeto a entregar todo tipo de pruebas o documentos, incluidos los contables, señalando además que la información así obtenida bajo apercibimiento de sanción no puede ser utilizada como prueba inculpativa ni en un proceso penal, ni en un procedimiento sancionador administrativo. Además, en el caso Bendenoun de forma expresa, el tribunal señaló que el citado artículo 6.1 de la convención debe aplicarse con relación a las sanciones de naturaleza fiscal. De conformidad con tal jurisprudencia, el alcance del derecho a guardar silencio implica: a) Su invocación por personas físicas o jurídicas; b) No solo en el caso de acusación formal, sino también durante la fase de instrucción; c) No solo en procesos penales, sino también en cualquier procedimiento que concluya con la imposición de sanciones o multas; d) No solo para evitar la autoinculpación, sino también para evitar incriminar a otros; e) Abarca la negativa a proporcionar cualquier información, incluida la documental; f) Si el acusado ejerce este derecho, las autoridades no pueden obligarle a desbloquear información con el fin de proporcionarla; g) No puede suponer una presunción de culpabilidad; h) El investigador o acusador debe informar de este derecho a la primera oportunidad posible; i) Es un derecho renunciable por el sujeto. Y todo ello sin olvidar que en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 LOPJ, las pruebas obtenidas con violación de un derecho fundamental (en este caso el 25 CE) serían nulas de pleno derecho por aplicación de la doctrina procesal del «fruto del árbol envenenado». Por el momento, en nuestro país no ha gozado de mucho eco esta doctrina del TEDH en la jurisprudencia del TC (obligatoria por otra parte, al ser España signataria de la Convención Europea de Derechos Humanos, ex art. 10. 2 CE). El TC prima el fin público tributario sobre el derecho a la no autoinculpación, olvidando que el deber de contribuir no se antepone a los derechos fundamentales, si bien es verdad que sin un adecuado cumplimiento de aquel, estos no tendrían posible aplicación. *Vid.* al respecto LOZANO SERRANO, C.: «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *QF*, núm. 8, 2015, págs. 19 y ss.

penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente». Aspecto este sobre el que también ha debido incidir la jurisprudencia del TS (Sentencias de 23 de diciembre de 1991 y 26 de abril de 1993), para la que no resulta posible admitir *ab initio* como ciertos, aquellos hechos que figuran recogidos en la documentación administrativa a través de la cual se plasma la actividad de la Inspección. Es más, con esta nueva regulación se incide además silentemente en otro peligro ya advertido por el TS (Sentencias de 5 de marzo de 1992 y 27 de enero de 1994), el TC (Sentencia de 7 de julio de 1989) e incluso el TEDH (Sentencia de 6 de diciembre de 1988), consistente en la adopción de la fórmula «dar por reproducido» respecto de las afirmaciones vertidas en el material documental aportado por la Inspección, sin que haya adquirido verdadero valor probatorio, al no haber sido sometido a la debida contradicción.

La nueva regulación pretende, si se me permite la expresión, sorber y soplar, pues aun cuando su única meta es la del cobro de la deuda presuntamente evadida, no puede soslayar por completo el hecho de que haya en curso una verdadera investigación criminal. De la misma manera, tampoco puede evitar que la persistencia en el requerimiento de datos tendentes a la práctica de la liquidación, lesione el derecho fundamental a la no autoinculpación, menoscabando con ello la tutela judicial efectiva¹³¹. El diseño jurídico de la cuestión es incorrecto desde su misma génesis, es decir, desde la modificación del artículo 305 del CP en el año 2012¹³². Y la nueva re-

¹³¹ Sobre todo en su expresión de derecho al acceso a los recursos (STC 37/1995, de 7 de febrero, y 64/1995, de 3 de abril).

¹³² El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, se muestra muy incisivo a este respecto: «Se declara en la exposición de motivos del Anteproyecto que una de las modificaciones más relevantes, la del nuevo Título VI de la LGT, se introduce como consecuencia de la nueva regulación del artículo 305 CP por la Ley Orgánica 7/2012, desarrollando, por un lado, el sistema de procedimientos paralelos anunciado en el artículo 305.5 del CP y el procedimiento de recaudación de la liquidación administrativa de los elementos vinculados con un presunto delito contra la Hacienda Pública mientras que se está sustanciando el procedimiento penal por los mismos; al tiempo que, por otro lado, se modifica el artículo 18 de la LGT, que consagra el principio *ne bis in idem*, y cuya actual formulación impedía la aplicación de un sistema paralelo o dual, penal y tributario. Ya este Consejo, en sus informes al Anteproyecto de 2008 para la reforma del CP, aprobado por el Pleno de 26 de febrero de 2009, y al Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, aprobado por el Pleno el 28 de junio de 2012, rebatió enérgicamente el sistema diseñado en el actual artículo 305 del CP. Este rechazo debiera de haber sido la postura a sostener también en el presente informe, por mantener la coherencia argumental y porque este sistema, que carece de antecedentes en el Derecho comparado, presenta graves problemas que generan serias restricciones del derecho a la tutela judicial efectiva, en perjuicio del contribuyente. Las previsiones del prelegislador para adaptar la normativa tributaria a la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el CP no solo eliminan la hasta ahora obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación de la deuda tributaria por la incoación del procedimiento penal, sino van más lejos y, para hacer factible la coexistencia simultánea de actuaciones administrativas y judiciales, se determina por la Administración tributaria, previamente, la culpabilidad y la cuota defraudada –que constituye la responsabilidad civil y es, además, no lo olvidemos, un elemento típico del delito– y la ejecutan antes de que se dicte sentencia penal mediante un procedimiento de apremio administrativo que no se articula como una potestad del órgano judicial penal –como así se establece en el art. 305.5 y 7 CP–, sino que se impone al órgano penal, con olvido de que es a él –y no a la Administración– al que la CE atribuye la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado (art. 117

forma de la LGT altera el procedimiento hasta ahora existente, pero no articula medianamente siquiera el nuevo, dejando demasiadas lagunas y aspectos sin cerrar que afectan al núcleo duro de los derechos fundamentales reconocidos en la CE¹³³. Es un régimen incoherente porque la Administración tributaria se reserva el protagonismo y la iniciativa, ignorando que actúa formalmente bajo la autoridad del juez de lo Penal. Se prevé así una liquidación administrativa irrecusable, sin prejudicialidad administrativa, y un periodo voluntario de pago donde una hipotética suspensión quedaría vedada y está por ver si sería susceptible de aplazamiento o fraccionamiento, no ya tanto porque lo excluya expresamente la ley, sino por la misma etiología de la deuda que la origina¹³⁴. Se juega así a todas las barajas, resultando a la postre una regulación incoherente y falaz, pues si la liquidación es administrativa, como lo es, debe ser impugnabile y, en caso contrario, no debería permitirse su práctica, estando ya los hechos *sub iudice* y en instrucción ante la jurisdicción penal, salvo que se hubiese optado, como explicaremos acto seguido, por un

CE). Planteado en tales términos (pues no de otro modo cabe interpretar la actividad, siempre secundaria y adjetiva de los jueces y tribunales en la instrucción, enjuiciamiento y ejecución de las causas por delitos contra la Hacienda Pública atribuida en la reforma), la potestad jurisdiccional exclusiva y excluyente de juzgados y tribunales establecida en el artículo 117.3 de la CE, y reconocida en el artículo 2.1 de la LOPJ—que, no olvidemos, deriva directamente de la división de poderes inherente a todo Estado democrático de Derecho— queda seriamente comprometida».

¹³³ Así lo señala ESPEJO POYATO, I.: «Procedimiento tributario...», *op. cit.*, pág. 35, al afirmar: «En conclusión, el nuevo sistema consigue la cuadratura del círculo, pues mantiene en lo fundamental los privilegios del delincente fiscal, al seguir reconociendo la primacía del Derecho penal en la fijación de su cuota tributaria, al mismo tiempo que le niega los derechos básicos que como contribuyente le corresponden, relativos al control de legalidad de las actuaciones administrativas que le afectan y los derechos fundamentales que como presunto delincente le corresponden en el seno de la investigación del delito, que sigue sin resolverse, pues no se ha abordado el problema de la respectiva situación jurídica de Administración y contribuyente en la misma. El resultado más problemático de un sistema cuyas patologías fundamentales se mantienen en la reforma, al mismo tiempo que se introducen otras nuevas, es que, confusa y precariamente, se atribuyen a la Administración tributaria competencias que el artículo 117 de la CE atribuye a los jueces y tribunales, como contrapartida de la atribución a la jurisdicción penal de competencias, de liquidación tributaria (que no de enjuiciamiento a efectos prejudiciales, que es la única competencia posible de la jurisdicción penal en esta materia, aparte del control de la fase de investigación del delito, que el proyecto ignora) propias de la Administración tributaria, cuyo adecuado control corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa». El Grupo Parlamentario Catalán fue el único que denunció vía enmiendas (núms. 114 y ss.) la creación de un nuevo Título VI que, a su juicio, configuraba una regulación incoherente, con el único propósito de salvaguardar los intereses recaudatorios de HP: «La nueva regulación de un Título VI en la LGT presenta una primera objeción, que es la que se refiere a su sistemática. Se trata de disposiciones que prevén un cauce específico para adoptar una liquidación, para el caso concreto en que los hechos relevantes se encuentren afectados por un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. No tiene sentido habilitar un Título VI, posterior al Título V, relativo a la revisión de actos, sino que estas disposiciones deberían incluirse dentro de un nuevo Capítulo, en el Título III, relativo a la aplicación de los tributos. Se trata de una expresión más de la nociva práctica de intentar aunar realidades aparentemente contradictorias para obtener un híbrido que beneficia a la Administración y cuestiona los derechos y la seguridad jurídica del contribuyente. En este caso, se pretende, por un lado, defender la preferencia judicial en las cuestiones que se someten a los tribunales penales. Por otro lado, se permite que las actuaciones de liquidación y recaudación sigan su camino, a efectos de que se pueda cobrar una deuda afectada por un delito contra la HP (...) lo que comporta distorsiones y disfuncionalidades».

¹³⁴ Sin duda por eso, la enmienda núm. 119 al proyecto de ley en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán pretendía que la norma recogiese expresamente la posibilidad de solicitar aplazamientos o fraccionamientos, con aplicación del régimen general.

modelo coherente de prejudicialidad administrativa no devolutiva. Se crean así institutos jurídicos que abjuran de su verdadera naturaleza jurídica, convirtiéndose en híbridos que únicamente responden a una mal entendida eficacia administrativa práctica, tan rechazable como espuria¹³⁵. Demasiadas incoherencias juntas.

Con esta regulación, volvemos al Estado legal, donde los derechos dependen de las definiciones del legislador y son exigibles y delimitables en la medida en que este lo permita (el legislativo es un poder ilimitado, sin ninguna restricción material y tan absoluto como el poder del monarca en el antiguo régimen). Sin embargo, ya no nos hallamos en ese tipo de Estado (porque la ley tiene límites materiales), sino en otro Constitucional, y el quicio sobre el que gira la transformación del Estado de Derecho legal en otro constitucional, no es sino la reducción de la omnipotencia de la ley, que ve sometidas sus determinaciones a la Constitución, reponiendo a esta en el vértice jerárquico del ordenamiento general¹³⁶. La inimpugnabilidad de las liquidaciones administrativas vinculadas al delito

¹³⁵ El voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, pág. 3, percibe perfectamente el problema subyacente a una previsión centrada únicamente en la eficacia administrativa, por más que ello pueda poner en cuestión la entera coherencia del sistema: «En aras de una pretendida eficacia recaudatoria, se fuerza el armazón, bien entramado con el resto del ordenamiento jurídico, de la redacción de la LGT. Así ocurre, por ejemplo, con el conflicto en la aplicación de la norma, que, en total contraposición con la redacción anterior, viene a establecer una suerte de responsabilidad objetiva; o con el instituto de la prescripción, que se desconfigura de tal modo que compromete gravemente el principio de seguridad jurídica. Por ceñimos a la materia sobre la que versa el informe de este Consejo, se observa en el Anteproyecto un desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos (las liquidaciones tributarias previstas en el caso de que se pasen a la jurisdicción penal se configuran como de trámite, pero se le asignan efectos de ejecutividad propias de los definitivos); y de los distintos tipos de liquidaciones tributarias (se introduce un nuevo tipo de liquidación provisional que nada tiene que ver con la construcción normativa y doctrinal sobre la materia, configurándose como acto no reclamable, sin modificar el art. 227.2 LGT). Es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo, sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en la disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas».

¹³⁶ MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General I*, 2.ª ed., Iustel, Madrid, pág. 337. Sobre esta vieja tentación del Derecho administrativo en la creación de relaciones de sujeción capaces de garantizar más nitidamente la eficacia administrativa, tuvo que pronunciarse expresamente el TC en Sentencia de 29 de marzo de 1990, recordando la necesidad de observar los derechos constitucionales sin paliativos (sobre todo, como es el caso, cuando el procedimiento administrativo de liquidación está íntimamente unido al proceso penal, lo que exige reconocer la observancia de los principios y garantías del art. 24 CE). A tal efecto, la referida sentencia dirá que «la distinción entre relaciones de sujeción general y especial, ya en sí misma imprecisa, no puede desvirtuar la naturaleza del acto administrativo y sin que... y esto es más importante, pueda dejar de considerarse al respecto la posibilidad de que dicho acto incida en los derechos del administrado... con el riesgo de lesionar derechos subjetivos», pues «siempre deberá ser exigido... el cumplimiento de los requisitos constitucionales de legalidad formal –se trataba de un caso de sanciones administrativas a un preso, ex art. 25.1 CE– como garantía de la seguridad jurídica del ciudadano». La STC de 14 de julio de 1981 insistirá en la idea de los derechos constitucionales como derechos subjetivos: «En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no solo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un estatus jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia. Pero, al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo

incurre en inconstitucionalidad por no respetar el «contenido esencial» de un derecho fundamental a que obliga el artículo 53.1 de la CE, y entra en plena contradicción con los artículos 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) y 62.1 a) de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración Pública y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) (SSTC de 23 de noviembre de 1981 y 30 de junio de 1982), pues frente a intereses puramente gestores de la Administración tributaria al pronto cobro de la deuda, ha de prevalecer, sin duda, la proclamación constitucional como «fundamentales e inviolables» de los ámbitos privados de autonomía, participación y prestación de los ciudadanos¹³⁷. Con estas medidas introducidas por la Ley 34/2015 se asegura la insumisión de la Administración tributaria al Derecho, pervirtiendo de paso el principio de legalidad, que debe garantizar precisamente lo contrario, pues como recuerda la STS de 14 de abril de 1971, «el procedimiento administrativo tiene la doble finalidad de servir de garantía de los derechos individuales y de garantía de orden de la Administración y de justicia y acierto en sus resoluciones». Conviene insistir en esta idea. La Administración no solo está sometida a la ley, sino que lo está al derecho, noción más amplia que incluye normas superiores e inferiores a las meras previsiones legales, supranacionales y estatales, además de implicar también sometimiento a los principios, valores y garantías de los derechos y libertades¹³⁸. En tal sentido, la STC 21/1981, de 7 de julio, recordará a este respecto que: «no cabe desconocer, sin embargo, principios de alcance universal que subyace a la Declaración Universal y a los diversos Convenios internacionales sobre derechos humanos, ratificados por España, y que, asumidos como decisión constitucional básica, han de informar todo nuestro ordenamiento jurídico» (en idéntico sentido, SSTC 27/1981, de 20 de julio, 103/1983, 65/1990, 66/1990 y 67/1990, todas estas últimas de 5 de abril)¹³⁹.

de la comunidad nacional, en cuanto esta se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado Social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución».

- ¹³⁷ La jurisprudencia ya se ha pronunciado abiertamente contra las leyes que desconocen o limitan el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, o suponen un desconocimiento de las funciones que deben corresponder a los Jueces y tribunales [así, por ejemplo, la STC 39/1983, de 16 de mayo, reconoció que la limitación del derecho a recurrir contenido en el art. 40 f) LJCA de 1956 era inconstitucional; la STC 80/1983, de 10 de octubre, que también lo era la exclusión de control de las resoluciones dictadas por el Tribunal de Defensa de la Competencia]. En este mismo sentido, son incontables las decisiones que condenan intervenciones del legislador que reducen la plenitud de acción de la justicia, la limitan o tratan de sustituirla (SSTC 1/1981, de 26 de enero, 101/1984, de 4 de noviembre, 85/1988, de 6 de mayo, 145 y 164/1988, entre otras muchas). En todos estos pronunciamientos se enfatiza en la lesión que supone el desconocimiento de la reserva jurisdiccional respecto de decisiones que tienen que estar sometidas a su control, *ex* artículos 103.1 y 106 en relación con los artículos 24 y 117.3 de la CE. Tal exigencia envuelve la práctica totalidad de los derechos procesales, que, muchos más determinantes y precisos, han de aplicarse en materia sancionadora o penal (art. 25.1 CE). Además, todo ello supone una alteración de la lógica de la separación de poderes y la obstaculización o, incluso, la usurpación de la función jurisdiccional por el legislador que, en todos estos casos, no solo afecta al ejercicio de los derechos individuales, sino que impide su protección por el orden jurisdiccional encargado de enjuiciar las controversias que afectan a aquellos.
- ¹³⁸ Sin duda le resultaría provechoso al legislador, leer la controversia entre G. VEDEL y CH. EISENMANN, que permitió luego a L. FAVOREU hablar de ese formidable cambio de perspectiva en el ordenamiento administrativo, representado de modo muy exacto y expresivo por la llamada «constitucionalización del Derecho».
- ¹³⁹ La jurisprudencia constitucional afirmará que los derechos consagrados en el artículo 24 CE «son valores que se encuentran en la base» de la Constitución (SSTC 63/1982, 122/1983, 18/1983, 18/1984, 83/1984, 156/1986, 113/1994 y 107/1996).

d) El error de partida. La confusión en la opción entre la prejudicialidad administrativa devolutiva o no devolutiva

Como acaba de señalarse, el verdadero problema del nuevo Título VI de la LGT no es otro que la división que se opera en la cuota tributaria presuntamente defraudada y el paralelo fraccionamiento que ello implica tanto en el elemento subjetivo del injusto desde la perspectiva penal, como en la creación de una nueva modalidad de liquidación administrativa en cuyo procedimiento se excepcionan principios y garantías constitucionales insoslayables. La construcción del arco de bóveda de la nueva regulación descansa en realidad en una paradoja, cual es que la AEAT puede ahora ya liquidar la cuota derivada de la existencia del presunto delito, sin perjuicio de que se sustancie un proceso penal que será el que en realidad determinará la verdadera existencia o no de esa cuota defraudada. Tal paradoja obliga a un escorzo imposible, pues el proceso penal tropieza con una inevitable cuestión prejudicial administrativa –toda vez que la cuota surge de la realización del hecho imponible, nunca del delito– que, de considerarse devolutiva, supondría el retraso del proceso penal hasta tanto la jurisdicción contencioso-administrativa resolviese el posible recurso interpuesto por el contribuyente atinente a la existencia de la obligación tributaria y su correcta cuantificación, y, si no fuese devolutiva, obligaría a que la controversia la zanjase un juez de otro orden jurisdiccional ajeno a la materia de que se trata (en este caso el juez de lo Penal)¹⁴⁰. Es claro que en el delito contra la Hacienda Pública la cuota depende en exclusiva del incumplimiento de la normativa tributaria, al erigirse la figura delictiva como un tipo penal en blanco que opera por remisión¹⁴¹. Todo pivota, pues, sobre el ordenamiento tributario, es decir, sobre la realización del hecho imponible, sin perjuicio de que sea el juez de lo Penal el que determine la concurrencia o no del elemento subjetivo del injusto (dolo) imprescindible para la existencia del delito. Un sistema de prejudicialidad administrativa devolutiva en el delito contra la Hacienda Pública implicaría que es la Administración tributaria la que liquida y el orden jurisdiccional contencioso-administrativo el que revisa la adecuación a derecho de dicha liquidación para, una vez declarada legal, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal en orden a la apreciación o no del dolo y el resto de circunstancias concurrentes y/o modificativas del delito. Este sistema, lógicamente, comportaría un considerable retraso pues el juicio oral en el que se dilucidaría la inocencia o culpabilidad del acusado y la existencia o no de cuota defraudada, no podría celebrarse hasta tanto no estuviese clara la procedencia de la liquidación tributaria.

La alternativa a todo ello, es decir, la prejudicialidad administrativa no devolutiva, determina que es el juez de lo Penal el que fija –a los solos y estrictos efectos incriminatorios– la cuota tributaria evadida, pero que la AEAT no se detiene y actúa paralelamente en el ámbito administrativo para liquidar y recaudar, consiguiendo así que el presunto evasor no se vea en mejor situación que

¹⁴⁰ Sobre ello *vid.* ESPEJO POYATO, I.: *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2003, *passim*.

¹⁴¹ Sobre el delito de defraudación tributaria como norma penal en blanco, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente», *QF*, núm. 10, mayo, 1999.

el ciudadano de a pie que paga religiosamente sus impuestos. Este sistema es mucho más ágil (sin duda por eso es el sistema más aplicado en derecho comparado), pero comporta, insistimos, un paralelismo entre el proceso penal y el procedimiento administrativo, de manera que este último sigue su tramitación bajo la tutela de la jurisdicción contencioso-administrativa en orden a la fijación de la liquidación de la deuda tributaria y su cobro. No es necesario señalar que en esta prejudicialidad también existe un riesgo evidente, representado por la llamada «doble verdad», y es que el juez de lo Penal (que ni liquida, ni fija la deuda y cualquier otra cuestión que resolviese lo sería a los solos efectos inculpativos) podría condenar finalmente sin que existiese cuota alguna a ingresar después de la revisión efectuada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo (que podría haberla anulado con posterioridad). Precisamente para evitar este problema de la doble verdad, el ordenamiento español, atendida la general creencia sobre la absoluta preferencia de la jurisdicción penal, apreció desde antiguo como lo más oportuno la paralización del procedimiento administrativo de manera que al presunto defraudador habían de aplicársele todas las garantías constitucionales vigentes en el Derecho penal con otro efecto añadido: que la cuota tributaria (inérita, al no existir liquidación administrativa) se resolvía o transformaba en la responsabilidad civil derivada del delito¹⁴².

Todo esto explica por qué la LGT/2003 optó por paralizar la liquidación y esperar a lo que determinara la jurisdicción penal, para concluir con una posible liquidación posterior únicamente para el caso de que no se hubiese apreciado la existencia del delito. De esta manera se otorgaba preeminencia al juez de lo Penal, renunciado a la autotutela administrativa precisamente en los casos de mayor potencial recaudatorio (cuotas superiores a 120.000 euros), con la paradoja añadida de que en los casos de deudas menores, la AEAT contaba con todos los recursos a su alcance, mientras que en los de deudas mayores, renunciaba a los mismos y prefería esperar. Con esta

¹⁴² En tal sentido, el hasta ahora vigente artículo 180 de la LGT/2003 señalaba literalmente lo siguiente: «1. Si la Administración estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la HP, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes». Como explica ESPEJO POYATO, I.: «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», *op. cit.*, pág. 16, todo ello obedece a una comprensión incorrecta del artículo 10. 2 de la LOPJ, por el que se tomaba como regla general la prejudicialidad penal devolutiva, es decir, la preferencia del orden penal, cuando esta solo opera para casos excepcionales, mientras que lo correcto hubiera sido aplicar la prejudicialidad administrativa no devolutiva inserta en la LECrim. y la LOPJ, donde la jurisdicción penal resuelve la cuestión prejudicial simplemente para desarrollar las funciones que le son inherentes –las represivas o penales–, lo que no impide a la Administración realizar las suyas –las de liquidación y cobro–. La autora concluye señalando que «en definitiva, el sistema se basa en la confusión general de la prejudicialidad tributaria en sede penal (que existe, pero no es devolutiva, pues atribuye competencias a la jurisdicción penal «a los solos efectos de la represión») con la prejudicialidad penal del artículo 10.2 de la LOPJ, que no existe en el delito fiscal». En el mismo sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66. 2 del RGIT y en los artículos 9 y 10 de la LOPJ», *QF*, núm. 11/1998, págs. 5 y ss.

opción se conseguía eliminar el riesgo de la existencia de la doble verdad, representado por el potencial sentir divergente de la jurisdicción penal y la jurisdicción contencioso-administrativa. Por lo tanto, el diseño de la LGT/2003 partía no solo de una preferencia por la jurisdicción penal con escaso fundamento lógico, pues es el Derecho tributario, que no el penal, el que en realidad determina la posible existencia o no de la deuda tributaria, sino de un dudoso asidero legal (toda vez que el art. 10.2 LOPJ solo quiere la prejudicialidad devolutiva a favor de la jurisdicción penal cuando la liquidación dependa de la previa declaración del hecho como delictivo, lo que no es el caso del Delito contra la Hacienda Pública, porque la cuota defraudada surge no de una infracción penal, sino de la realización del hecho imponible). Ese doble error de partida obedecía, insistimos, a la necesidad de sortear la posible existencia de las «dos verdades» (resoluciones contrarias de la jurisdicción penal y la contencioso-administrativa¹⁴³). Por otra parte, la fijación última de la cuota por parte del juez de lo Penal, generalmente no versado en temas tributarios, hacía evidente la posibilidad de que en cada juzgado se llegase a consecuencias bien distintas, conculcando con ello no solo el Derecho tributario material, sino el principio de igualdad como valor constitucional en la propia aplicación del tributo¹⁴⁴.

Los inconvenientes de la preferencia penal querida por la LGT eran pues evidentes y probablemente lo más sensato hubiera sido abogar por una prejudicialidad no devolutiva en la que la Administración liquidase en todo caso (con la posibilidad de recurso por parte del contribuyente a la jurisdicción contencioso-administrativa), pero absteniéndose, eso sí, de sancionar a la espera del pronunciamiento del juez de lo Penal sobre el dolo del encausado¹⁴⁵. Es más, con un sistema como el hasta ahora vigente de la LGT/2003, no se desterraba completamente tampoco la teoría de la «doble verdad», pues en algún caso la AEAT ha considerado correcta la operación realizada por el contribuyente (con comprobación inspectora de por medio) y con posterioridad se le ha condenado por delito contra la Hacienda Pública¹⁴⁶.

¹⁴³ Algo que, según la creencia generalizada desde su Sentencia 77/1983, es rechazado por el TC pero que en realidad no es así, a la vista de lo señalado en la posterior STC 170/2002: «como regla general, carece de relevancia constitucional que puedan producirse resultados contradictorios entre resoluciones de órganos judiciales de distintos órdenes, cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado, bajo ópticas distintas, unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial, pues, en estos casos, los resultados contradictorios son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador entre los diversos órdenes jurisdiccionales».

¹⁴⁴ Así lo señala ESPEJO POYATO, I.: «La recaudación del impuesto...», *op. cit.*, pág. 16.

¹⁴⁵ Esto es lo que defendía correctamente la enmienda núm. 115 al Proyecto de Ley en el Congreso del Grupo Parlamentario Catalán: «Postulamos como sistema alternativo, la vuelta a la prejudicialidad administrativa, exigiendo que se determine, antes de la remisión del expediente a los tribunales, la existencia de cuota defraudada por el único órgano que puede hacerlo con propiedad, que es la Administración tributaria. Por su propia tipología, el delito contra la Hacienda Pública, como delito en blanco que es, no debería consumarse hasta la existencia de una cuantificación de la deuda defraudada por la Administración, aunque no sea necesario que se trate de una cuantificación definitiva, como se exigía antes de la reforma del CP por la Ley Orgánica 2/1985 (...) Se propone volver al sistema de prejudicialidad administrativa y que sea la Administración tributaria la que determine la cuota defraudada».

¹⁴⁶ STS de 20 de enero de 2006. Se trata del primer caso en España en el que se condena por delito fiscal a pesar de existir liquidaciones firmes de las que resultaba la inexistencia de deuda tributaria alguna. Todo ello implica el desconoci-

La Ley Orgánica 7/2012 en su propia exposición de motivos explicó el viraje del rumbo de la cuestión y se inclinó por una prejudicialidad no devolutiva o, lo que es lo mismo, por un paralelismo procedimental entre el orden administrativo y el penal, con el fin de no paralizar la liquidación de la deuda en aquellos casos de mayor cuantía evadida. Y así se recogió en el artículo 305 del CP, pero con un error fundamental, pues empleando reiteradamente la forma verbal «podrá», dejó a la más completa discrecionalidad de la Administración la posibilidad o no de liquidar¹⁴⁷, cuando es claro que ese *ad libitum* no resulta procedente, sin atreverse, además, a explicitar una posible coexistencia de una liquidación administrativa y otra penal, conformando dos liquidaciones administrativas una de las cuales estaría vinculada con el delito y la otra no, privando a la primera, a pesar de su inequívoca filiación administrativa, del control de la jurisdicción contencioso-administrativa, logrando en unidad de acto la peor de las soluciones pues «la reforma no permite someter al Derecho tributario y al principio de reparto equitativo de las cargas públicas a los defraudadores, y, sin embargo, abre la puerta a la posibilidad de dos pronunciamientos diferentes»¹⁴⁸, de la misma manera que supone un «desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos» al implicar que las liquidaciones tributarias conectadas con el delito se configuren como actos de mero trámite —y por ello irrecurribles— a la par que se les asignan efectos propios de los actos definitivos¹⁴⁹.

4. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Las novedades de la Ley 34/2015 en la vía revisora pretenden dos objetivos básicos, según la explicación de su propia exposición de motivos. De una parte, la agilización de los Tribunales Económico-Administrativos, de otra, la reducción de la litigiosidad. No creemos que se logre ninguno, pues se precisarían modificaciones más profundas que, por ejemplo, la mera obligación de promover los medios electrónicos en todas las fases del procedimiento. Se trata de medidas

miento de la naturaleza del delito de defraudación tributaria como norma penal en blanco a la par que el desprecio más absoluto a la existencia de actos administrativos firmes, lo que tiene incidencia clara en el principio de legalidad penal y en el de tutela judicial efectiva. Vid. FALCÓN y TELLA, R.: «La imposibilidad de revisar actas de comprobado y conforme en vía penal: STS de 20 de enero de 2006», *QF*, núm. 14, julio de 2006, págs. 7 yss.; SILVA SÁNCHEZ, J. M.: «Ingeniería financiera y Derecho Penal», en *Fenómenos delictivos complejos*, CGPJ, 1999, págs. 166 y ss.; FERRAJOLI, L.: *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal* (trad. ANDRÉS IBÁÑEZ, RUIZ MIGUEL, BAYÓN MOHINO, TERRADILLOS BASOCO y CANTARERO BANDRÉS), Trotta, Madrid, 1995, págs. 105 y ss.; SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, 2.ª ed., Bdef, Montevideo-Buenos Aires, 2006, *passim*.

¹⁴⁷ «Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada (...) 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...».

¹⁴⁸ ESPEJO POYATO, I.: «La recaudación...», *op. cit.*, pág. 21.

¹⁴⁹ Voto particular de la vocal del CGPJ doña Concepción Sáez Rodríguez.

puntuales que afectan a la práctica totalidad de su regulación, pero de las que no cabe esperar un giro trascendental de esta vía revisora que se erige en un requisito de procedibilidad para acceder a la vía judicial. Una vez más, se posterga la posible consideración como voluntaria de esta instancia, con lo que el contribuyente se ve obligado a esperar plazos prolongados antes de poder ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva ante órganos completamente independientes como son los jurisdiccionales:

- a) **Se amplían las competencias del TEAC** sobre todo en lo atinente a su labor unificadora de criterio, tanto en los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio, como en los supuestos en que existan resoluciones divergentes de los TEAR o Tribunal Económico-Administrativo Local (TEAL) o que revistan especial trascendencia, en cuyo caso, el presidente del TEAC o de la vocalía coordinadora, podrán promover la adopción de una resolución para unificación de criterio.
- b) **Se atribuye también al TEAC la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares, cuando el domicilio fiscal del reclamante se hallase en el extranjero.**
- c) **Asimismo, esa labor de unificación de criterio se encomienda a los presidentes de los TEAR** cuando existiesen resoluciones de alguna sala desconcentrada contrarias a las de otra o de especial trascendencia. En tal caso, el pleno del TEAR sentará criterio, que no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas, y el mismo será vinculante para las Salas y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. No obstante, contra las resoluciones que se dicten en esas labores unificadoras, podrá interponerse recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. La Ley 34/2015 no parece fiarse más que del TEAC. Una previsión rechazable e incompatible con la función revisora que esa supuesta fijación de criterios relevantes pretende, pues ello supone tergiversar la esencia de los TEAR y permite impartir decisiones del TEAC a su antojo. Otra cuestión peliaguda, especialmente en los TEAR, es determinar la composición de las Salas que van a decidir esos asuntos y que puede dar lugar a una vulneración del principio de «juez predeterminado», alejando a los TEAR de la función revisora independiente por la que son valorados hasta la fecha. Se aclara, además, que en los casos de reclamaciones en primera instancia dirigidas directamente al TEAC, la tramitación corresponde a la Secretaría del TEAR o TEAL correspondiente al órgano del que proviene la revisión, sin perjuicio de las actuaciones complementarias que decida llevar a cabo el TEAC o de que el interesado solicite que la puesta de manifiesto tenga lugar ante el propio TEAC.
- d) **Se simplifican las reglas de acumulación obligatoria, introduciéndose la acumulación facultativa, previéndose un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares. Se aclara que los acuerdos de acumulación o desacumulación no son recurribles, al tratarse de actos de trámite.**

Se trata de modificaciones operadas en el artículo 230 de la LGT, en su mayoría lógicas, pues completan y matizan los supuestos en los que la acumulación se presenta como la mejor opción (las derivadas de un mismo procedimiento; las que deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo; las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares). Se faculta a que, fuera de los casos previstos como de acumulación obligatoria, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, pueda acumular motivadamente aquellas reclamaciones que deben ser objeto de resolución unitaria por afectar al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En aras a esa misma flexibilidad, la nueva regulación permite que esas acumulaciones no obligatorias puedan quedar sin efecto cuando el TEAR considere más conveniente su resolución separada.

- e) **Se presume la representación voluntaria en vía económico-administrativa para aquellos que la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto impugnado.**

La novedad, introducida en el artículo 234.2 de la LGT, pretende evitar muchos incidentes en la tramitación de las reclamaciones que redundaban en molestias y retrasos, tanto para los reclamantes como para los propios TEAR. Ahora bien, aunque esta pueda ser una medida cómoda en determinados supuestos, resulta incorrecta, salvo que la autorización concedida en la fase de aplicación del tributo señale expresamente que puede extender su validez a la vía revisora. En otro caso, tal y como señala el artículo 46 de la LGT, debería exigirse una nueva acreditación, pues se trata de una garantía mínima del correcto proceder del representante para con el contribuyente, que no puede soslayarse.

- f) **Se establece la notificación electrónica obligatoria de las resoluciones cuando sea obligatoria, a su vez, la interposición de la reclamación por esta vía telemática.**

De esta manera se pretende homogeneizar las obligaciones telemáticas, de manera que cuando la reclamación se inició electrónicamente, también finalice de la misma manera (art. 234.4 LGT).

- g) **Se prevé la temeridad o mala fe como supuestos constitutivos de condena en costas, no solo en los casos de reclamaciones desestimadas, sino también inadmitidas.**

Asimismo, el nuevo artículo 234.5 de la LGT ordena motivar la concurrencia de esa mala fe o temeridad, supeditando la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia a su confirmación en la resolución del recurso de alzada ordinario.

- h) **Se aclara el plazo de interposición de la reclamación en caso de silencio administrativo.**

El nuevo artículo 235.1 de la LGT establece que en caso de silencio administrativo podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquel en que produzca

sus efectos, y si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, esta debe remitirse al Tribunal, una vez notificada al interesado. Dicha resolución expresa se considerará impugnada en vía económico-administrativa si el reclamante alega en su contra en el plazo del mes que se le concede para ello. En caso contrario, se entenderá su conformidad con dicha resolución expresa. La versión legal finalmente aprobada mejora la del proyecto de ley, pues este contenía una previsión en el primer inciso *in fine* del párrafo segundo¹⁵⁰ que contrariaba la jurisprudencia constitucional, para la que no hay plazo alguno para recurrir las resoluciones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo, toda vez que este no puede considerarse como un verdadero acto administrativo, razón por la cual el particular puede recurrirlas fuera incluso del plazo legal de seis meses fijados en el artículo 46.1 de la LJCA.

- i) **Se establece la obligación de interposición de la reclamación a través de la sede electrónica del órgano que dictara el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones. Asimismo, la puesta de manifiesto del expediente y la presentación de alegaciones y pruebas se hará telemáticamente para estos reclamantes.**
- j) **Se prevé una vinculación de la Administración tributaria a lo decidido en reclamaciones entre particulares y una forma de ejecución subsidiaria de los incumplimientos en materia de facturación.**

El artículo 239 de la LGT es modificado por la Ley 34/2015 en sus apartados 3, 5 y 6, introduciéndose un nuevo apartado 8. Resulta plausible la vinculación de la Administración tributaria a la calificación otorgada por la resolución económico-administrativa y la ejecución de las reclamaciones en materia de facturación, pues en otro caso tales reclamaciones, aunque voluntarias, carecían de una eficacia más allá de la propia voluntad del contribuyente obligado a cumplirlas. Sería deseable que se estableciera un mecanismo de ejecución por la Administración para las restantes reclamaciones que no fueran cumplidas en plazo por aquel obligado a hacerlo. En cuanto a las obligaciones conexas, nos remitimos a lo señalado en relación con el artículo 68.9 de la LGT, subrayando una vez más lo indeterminado del concepto y que no resulta ajustado a Derecho que se extiendan los efectos de una resolución a otros obligados u obligaciones que el Tribunal Económico-Administrativo no ha tenido ocasión de examinar y respecto de los que no se ha podido ni tan siquiera alegar, por no haber sido parte en el procedimiento.

- k) **Se aclara la cuestión del plazo para recurrir en alzada (reclamaciones en primera instancia) o para interponer el recurso contencioso-administrativo (reclamaciones en única instancia).**

¹⁵⁰ «En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquel 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».

La Ley 34/2015 por fin parece resolver adecuadamente esta cuestión que coleaba ya desde anteriores reformas y había provocado innumerables problemas, señalando a este respecto en el artículo 240.1 de la LGT que «la duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo, el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente. El Tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa».

Tal previsión, en la práctica, implica que el reclamante, pasado el año, podrá esperar a la resolución expresa de su reclamación o recurrir en alzada (primera instancia) o interponer el recurso contencioso-administrativo (única instancia) en cualquier momento que así lo desee, prescindiendo de cálculos temporales o plazos de la Ley 30/1992 o de la LJCA. Efectivamente, el Informe para la Reforma de la LGT/2003¹⁵¹ ya tuvo oportunidad de reflejar su parecer al respecto, insistiendo en la posible conveniencia de transformar el tradicional silencio negativo de los procedimientos tributarios (especialmente los revisores) en una verdadera desestimación presunta, lo que supondría que el transcurso de los plazos establecidos al efecto para la tempestiva resolución, no permitiría ya al contribuyente la opción entre la interposición de la oportuna reclamación/alzada o la espera de la resolución administrativa expresa, sino que el rebasamiento del plazo legalmente fijado de resolución, tendría los verdaderos efectos de una desestimación, debiéndose contar desde tal instante los plazos para la interposición de la reclamación, en orden a evitar que tal desestimación presunta pudiera devenir firme, convirtiendo el acto o la resolución en inatacables desde el punto de vista jurídico¹⁵². Sin embargo, la propia Comisión apuntó los serios inconvenientes de semejante posicionamiento legal, centrados fundamentalmente no solo en la posible vulneración de la tutela judicial efectiva (que podría producirse al negarse la posibilidad de recurso frente a una resolución expresa extemporánea o en un recurso contra la desestimación presunta que desconocería totalmente los motivos de la resolución negativa), sino también el colapso que tal medida supondría en la vía económico-administrativa y judicial. Y se dejaron las cosas como estaban, es decir, la LGT/2003 y el Real Decreto 520/2005 perseveraron en la misma redacción confusa que adornaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA). Y decimos confusa, puesto que surgía la duda razonable en torno a la existencia de una verdadera opción para el contribuyente –recurrir o esperar resolución expresa¹⁵³–, si tenemos en cuenta que la normativa –tanto la legal

¹⁵¹ Comisión presidida por el profesor Ferreiro Lapatza.

¹⁵² Para la Comisión, el objetivo último que perseguiría semejante propuesta no sería otro que el de forzar indirectamente a la Administración para resolver en plazo, pues de otra forma su incumplimiento supondría la segura interposición del recurso o reclamación procedente.

¹⁵³ Particularmente enfática en relación con esto último es la STS de 2 de octubre de 1997 en la que llega a declarar

como la reglamentaria— parecía establecer un plazo taxativo para recurrir a partir de la desestimación por silencio¹⁵⁴ y el TEAC venía manteniendo firme una postura en cuya virtud, y en caso de desestimación presunta del recurso de reposición, el plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa (REA) posterior era el taxativo fijado por la ley a partir de aquel momento en el que debiera entenderse producido el silencio desestimatorio¹⁵⁵. Tal duda se acrecentaba si atendemos a las regulaciones paralelas de la Ley 30/1992 o de la propia LJCA¹⁵⁶ en las que parece latir la idea de que la existencia de plazos preclusivos para la interposición de recursos contra los actos presuntos por silencio administrativo (tres meses en vía administrativa tanto para la reposición como para la alzada y seis meses en la vía contencioso-administrativa) está justamente al servicio de la seguridad jurídica, pues no resulta conveniente dejar indefinidamente abierta la posibilidad de recurso¹⁵⁷. Máxime después de la reforma introducida por la Ley 4/1999 en la que la favorable posición de que gozaba el ciudadano, a los efectos del cómputo del recurso, se había perdido¹⁵⁸.

que la manifestación contenida en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de que determinados procedimientos se «entenderán desestimados», no es admisible si supone «hurtar a los ciudadanos la facultad de optar» por recurrir o esperar resolución expresa. Una lejana SAN de 31 de octubre de 1986 ya señalaba que el silencio administrativo debe interpretarse como facultad del recurrente para interpretar que se produce la desestimación, pero sin que ello implique la exoneración del deber de dictar resolución expresa que incumbe a la Administración.

- ¹⁵⁴ Sobre ello *vid.* GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E.: *El silencio administrativo en el Derecho español*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 320.
- ¹⁵⁵ Resolución de 27 de abril de 2001. De la misma opinión participan VV. AA.: *Recursos y Reclamaciones*, CISS, Bilbao, 2005, 1.ª ed., pág. 92. En esta línea, la STS de 31 de diciembre de 1994 afirmó que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo en caso de desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa es taxativo (de un año y dos meses).
- ¹⁵⁶ Los artículos 115 y 117 de la LRJPAC transforman el plazo general de un mes del recurso de alzada y de reposición por el de tres meses en el caso de recurso contra un acto presunto, contándose desde el día en que este deba entenderse producido. Por su parte, el artículo 46 de la LJCA contempla un plazo de seis meses en lugar del general de dos para la interposición del recurso contra el acto presunto. *Vid.* TORNOS MAS, J.: «La nueva acción frente a la inactividad administrativa del artículo 29 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1988. Especial referencia a su ámbito objetivo», en VV. AA., *La justicia administrativa. Libro Homenaje al Prof. Dr. D. Rafael Entrena Cuesta*, Atelier, Barcelona, 2003, págs. 247 y ss.
- ¹⁵⁷ Alude a ello el TS en alguna de sus sentencias donde señala que el silencio negativo no legitima a utilizar cualquier medio impugnatorio (STS de 20 de marzo de 1996) o que cuando el particular opta por la vía del recurso, tal facultad no puede ser ilimitada, sino que debe someterse a algún plazo de caducidad (SSTS de 14 de octubre de 1992 y 27 de enero de 1995). *Vid.* asimismo la STS de 23 de noviembre de 1996, en la que el Alto Tribunal expresa su convencimiento sobre la imposibilidad de considerar indefinidamente abierto el plazo de recurso en caso de denegación presunta del recurso de reposición, con olvido de los límites impuestos por el principio de seguridad jurídica. Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 2003, pág. 1.021.
- ¹⁵⁸ Efectivamente, la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 y la redacción originaria de la Ley 30/1992 partían de una premisa común: el plazo de recurso no comenzaba hasta tanto se denunciaba la mora o desde que se concedía la certificación del acto presunto (o, a falta de expedición de la certificación, a los veinte días desde su solicitud) respectivamente. En ambos casos había que llegar a la misma conclusión, el *dies a quo* dependía de una actuación del

Ahora bien, en realidad este planteamiento partía de una premisa profundamente errónea, cuál era la de confundir el silencio negativo con la desestimación presunta, pues mientras que el primero no se erige en un verdadero acto administrativo, la segunda se equipara a este con todos sus efectos, incluidos los plazos taxativos para ejercitar el derecho al recurso¹⁵⁹. Además, existente esa tensión o dilema entre dos principios que en este caso resultan contrapuestos, como la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva, y siendo que tal invocación a la seguridad trae causa de un previo incumplimiento de la Administración, lo razonable es que se dejase optar verdaderamente al contribuyente entre la espera a la resolución expresa o un ejercicio del derecho a recurrir no sometido a plazo alguno más allá del propio de la prescripción¹⁶⁰. Como bien señala la STS de 8 de julio de 1996, el silencio administrativo no es una facultad de la Administración, sino una garantía de los ciudadanos que no puede suponer su indefensión. Insistimos, si el silencio negativo no da lugar a un acto administrativo, ni siquiera a un acto presunto, la desestimación por silencio no gozaría de la condición de acto administrativo y, por ende, no podría tampoco adquirir firmeza por el transcurso del plazo del recurso, pues otra cosa equivaldría a una compulsión sobre el contribuyente, obligándole a una impugnación «a ciegas»¹⁶¹. La STC 188/2003,

interesado que disfrutaba efectivamente de una opción temporalmente indefinida entre esperar la resolución final o impugnar la desestimación presunta. En este sentido GARRIDO FALLA, F.: «La obligación de resolver: actos presuntos y silencio administrativo», *REDA*, núm. 82, 1994, pág. 187, y BAÑO LEÓN, J. M.: «El silencio administrativo: notas sobre una regulación anacrónica», en *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI. Homenaje al Profesor Ramón Martín Mateo*, vol. I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pág. 1.348.

¹⁵⁹ Con toda razón, GARCÍA NOVOA, C.: *El silencio administrativo en Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 171, había señalado a este respecto que «lo más acorde con la verdadera naturaleza del silencio, sería, pues que no hubiese plazo para recurrir, o bien que quede en manos del interesado determinar el momento en que dicho plazo empieza, pues parece más apropiado que prevalezcan las garantías del particular frente a una evanescente invocación de la seguridad jurídica. Garantías del particular que, no se olvide, en este caso tienen apoyo en un derecho fundamental como es la tutela judicial efectiva. El silencio estaría al servicio del acceso a la jurisdicción, en tanto se establece en beneficio del administrado a los efectos de que pueda llegar a la vía judicial eludiendo la inactividad administrativa. No puede convertirse un instituto al servicio del acceso de los particulares a la justicia en una figura que prime el incumplimiento por parte de la Administración, en nombre de la seguridad jurídica. Y si es verdad que la existencia de plazos preclusivos de caducidad garantiza la seguridad jurídica, también lo es que seguiría habiendo un límite temporal en la prescripción de acciones para el ejercicio de los derechos, como acertadamente apunta el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de julio de 1986».

¹⁶⁰ La STS de 23 de marzo de 1981 entiende el silencio desestimatorio como ficción legal a favor del recurrente para permitirle el acceso a la vía judicial o esperar a la resolución expresa para posteriormente recurrir contra ella. Sin embargo, la STS de 31 de diciembre de 1994 señala expresamente que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo en caso de desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa es de un año y dos meses, sin que sea aplicable el artículo 53 de la LJCA, que se refiere a la desestimación presunta en los casos de peticiones a la Administración.

¹⁶¹ En tal sentido GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Sobre silencio administrativo y recurso contencioso», *RAP*, núm. 47, 1965, pág. 216; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: «Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios», *RAP*, núm. 53, 1967, pág. 286, y VILLAR PALASI, J. L.: «El silencio administrativo en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Actualidad Administrativa*, 1988, pág. 162. Para tan ilustres autores, no puede otorgarse eficacia a lo que no constituye más que una ficción o una simple técnica de garantía a favor del interesado, por lo que no hay posición

de 27 de octubre¹⁶², ya se pronunció sobre el apremio de unas liquidaciones transcurridos cuatro años y once meses desde que fueron recurridas en reposición. Una reposición que nunca fue resuelta y de la que la Administración aducía que había sido denegada por silencio administrativo negativo. El TC consideró que no resultaba conforme a derecho la resolución impugnada, en cuya virtud las liquidaciones eran firmes al no haberse recurrido la presunta desestimación del recurso de reposición por el transcurso de seis meses, porque ello significaría equiparar, cuando no primar, la inactividad de la Administración. En tal caso, seguía añadiendo el máximo intérprete de la norma fundamental, la notificación del acto de ejecución implicaba una reiteración del acto resolutorio del que traía causa, reabriendo los plazos legales de impugnación contra el mismo, de acuerdo con el principio *pro actione*. De esta manera, la jurisprudencia del TC prima la libertad del interesado en la determinación del preciso momento en el que comienza el plazo para recurrir¹⁶³. Sin embargo, la construcción jurídica realizada por el Alto Tribunal no resultaba convincente, toda vez que relacionaba el silencio negativo con las notificaciones defectuosas¹⁶⁴. Ello implícitamente equivalía a parangonar –al menos en cierta medida– el silencio negativo con un acto presunto, asimilación que constituye, como ya hemos advertido, una de las mayores causas de confusión en el asunto que nos ocupa¹⁶⁵, porque si bien es cierto que la estimación por silencio positivo sí puede decirse que constitu-

jurídica creada por el silencio que sea susceptible de consentimiento por el interesado. *Vid.*, asimismo, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La inexistencia de plazo para recurrir el silencio administrativo en vía contencioso-administrativa. Derogación del artículo 46. 1 de la LJCA de 1998. Un Auto de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de noviembre de 1999 (recurso 261/1999)», *REDA*, núm. 105, 2000, págs. 127 y ss.

¹⁶² En resolución al recurso de amparo n.º 1497/2000 (BOE de 26 de noviembre de 2003).

¹⁶³ SSTC 6/1986, de 21 de enero, 204/1987, de 21 de diciembre, y 63/1995, de 3 de abril, donde se señala con toda claridad la imposibilidad de equiparar, a efectos de computar el plazo para la interposición de recursos, la pasividad o inactividad de la Administración con los casos en los que existe acto motivado y debidamente notificado, pues de otra forma se haría de peor condición a quien acogiéndose a la resolución presunta se ve privado de las razones administrativas que sustentan el acto debido al retraso de la Administración en resolver. En el mismo sentido SSTS de 9 de abril de 1992, 7 de mayo de 1993, 24 de febrero de 1995 y la SAN de 14 de enero de 1997. Puesto que tal incumplimiento no puede recaer sobre el interesado ni perjudicarlo, señala la jurisprudencia, el recurso que se interponga tras el silencio debe entenderse en plazo. La STS de 4 de febrero de 2002, después de realizar un completo análisis de las modificaciones operadas en este punto por la LRJPAC y por sus posteriores reformas (Ley 4/1999), llega a la conclusión de la vigencia de la doctrina emanada por el TC en la Sentencia 6/1986.

¹⁶⁴ O bien, entender que el particular conoce el texto íntegro del acto, es decir, la desestimación por silencio, pero no el resto de extremos que obligatoriamente deben constar en toda notificación (SSTS de 16 de octubre de 1987, 28 de noviembre de 1989 y 18 de marzo de 1995). En tal sentido, otra línea jurisprudencial, apoyándose en la derogada LJCA (art. 58) fijaba el plazo en un año y seis meses a contar desde el momento en el que se entendía producido el silencio (SSTS de 24 de febrero de 1988 y 4 de mayo de 1990). Una crítica certera y completa de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en este punto puede consultarse en ARZO SANTISTEBAN, X.: *La obligación de resolver y de notificar y el silencio administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 51 y ss.

¹⁶⁵ A ello ha aludido con claridad GARCÍA NOVOA, C., *op. ult. cit.*, pág. 174.

ye un verdadero acto administrativo¹⁶⁶, de la desestimación como consecuencia de la inactividad administrativa no cabe afirmar precisamente lo mismo¹⁶⁷. Y esta es la razón fundamental para desatender cualquier planteamiento que pudiera hacerse abogando por una aplicación analógica del plazo de seis meses contenido en el artículo 46.1 de la vigente LJCA, puesto que tal plazo está pensado para la impugnación de actos presuntos y el silencio negativo no lo es¹⁶⁸. El régimen de plazos preclusivos para la impugnación de las desestimaciones presuntas no resulta congruente con el significado del silencio administrativo negativo, pero es que, además y salvo que se trate de plazos muy amplios, pone en cuestión el derecho de acceso a la tutela judicial efectiva¹⁶⁹.

La conclusión, por lo tanto, era que el contribuyente podía recurrir en cualquier momento el silencio negativo, tanto en la vía de reposición como en la económico-administrativa, sin que ello conculcase un principio como el de seguridad jurídica, cuyo principal transgresor era la propia Administración que no resolvía tempestivamente pudiendo hacerlo¹⁷⁰, sin que para ello fuese necesario un pronunciamiento administra-

¹⁶⁶ En tal sentido GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., *op. ult. cit.*, págs. 84 y ss., y ARZO SANTISTEBAN, X., *op. ult. cit.*, págs. 32 y ss. quienes señalan que siendo eso así, el silencio positivo pone fin al procedimiento, resultándole aplicable la teoría general del acto administrativo porque sustituye a un acto expreso estimatorio de la solicitud.

¹⁶⁷ El artículo 43.3 de la LRJPAC tras la modificación operada por la Ley 4/1999, parte claramente del principio de que el silencio negativo no produce acto administrativo alguno y sus únicos efectos se circunscriben a la posibilidad de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso procedente. Si ello es así, lógico es pensar que la Administración sigue estando sujeta a la obligación de resolver.

¹⁶⁸ Así GARCÍA NOVOA, C., *op. ult. cit.*, pág. 179. Además, e incluso en este caso donde resulta aplicable el plazo de seis meses establecido por la LJCA algunas SSTs han dulcificado su rigurosa aplicación. Tal es el caso de la Sentencia de 30 de junio de 1999, donde llega a decirse que «si bien es cierto que el silencio de la Administración frente a las peticiones ante ella formuladas no impide al solicitante agotar la vía administrativa utilizando, en su caso, el recurso de alzada pertinente... también lo es que no se puede pretender extraer del incumplimiento del deber de resolver por parte de la Administración consecuencias obstativas al libre ejercicio de las acciones judiciales que pueden emprenderse para tutelar el derecho de los particulares, tal como se desprende de la STC de 21 de enero de 1986». Incluso después de la promulgación de la Ley 4/1999 otra STSJ, de 25 de noviembre de 1999, ha entendido derogado por esta ley el artículo 46.1 de la LJCA.

¹⁶⁹ Ha de advertirse, además, que la LGT ni siquiera recogía la doctrina plasmada por la Ley 30/92 y la LJCA en la que se prevén plazos más dilatados de tiempo para la presentación del recurso tras el silencio negativo, que el ordinario tras su resolución expresa, lo que no deja de ser paradójico. Sin embargo, lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha cambiado (SSTC 71/2001, de 26 de marzo; 188/2003, de 27 de octubre, y 220/2003, de 15 de diciembre) y lo mismo puede decirse del TS (SSTS de 4 de febrero de 2002 y 19 de febrero de 2004). Para ambas magistraturas la desestimación de un recurso por silencio no puede equipararse, a efectos del plazo para recursos posteriores, a la resolución expresa del mismo, con las exigencias de esta de notificación al interesado y expresión de los recursos y plazos pertinentes; indicaciones estas últimas con las que no cuenta quien acogiendo al silencio quiere proseguir su impugnación, pues de lo contrario se haría de peor condición al recurrente por no haber cumplido la Administración su deber de resolver.

¹⁷⁰ Así GÓMEZ FERRER MORANT, R.: «El silencio administrativo desde la perspectiva constitucional», *Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, págs. 513 y ss. Lógicamente y aunque tanto la LRJPAC

tivo¹⁷¹ y sin que pudiera decirse tampoco que el silencio negativo había sido consentido y firme, toda vez que la inexistencia de acto expreso impedía anudarle tan relevante efecto¹⁷². Llegar a esta conclusión, como se habrá comprobado, resultaba fatigoso, era ciertamente de argumentación compleja, existía jurisprudencia encontrada y, por lo tanto, creaba una incertidumbre que la modificación de la LGT operada por la Ley 34/2015 destierra, ahorrando con ello litigios y dificultades dignas de mejor causa.

1) **Se refuerzan los privilegios administrativos en los recursos de alzada interpuestos por los directores generales del Ministerio o de Departamento de la AEAT.**

Causa perplejidad que en una vía que se erige en requisito de procedibilidad para acceder a la tutela judicial plena, la decisión revisora de la Administración pueda dilatarse en el tiempo, atendida la previa existencia de un pronunciamiento favorable para el contribuyente dictada por un TEAR que declara ilegales –formal o materialmente– los actos dictados por la Administración gestora. A esa inseguridad jurídica, a la que tal recurso de alzada aboca, hay que añadir la difícil tesitura en la que se deja al principio de presunción de legalidad de la actuación administrativa, pues la resolución del TEAR debería jugar plenamente en contra del Director recurrente, aconsejando de paso la devolución de un aval o de unas garantías que ya no tendrían justificación alguna¹⁷³. Precisamente para evitar esto, la Ley 34/2015 mo-

como la propia LGT callan sobre la posibilidad del contribuyente de denunciar la mora en la resolución, es lógico pensar que si la Administración se halla obligada a dictar resolución expresa y el interesado puede esperar legítimamente a que se dicte esta, también podrá recordar al órgano competente el incumplimiento de dicha obligación. En tal sentido, el TC ha aceptado el carácter potestativo de la denuncia de la mora a falta de previsión legal incluso con respecto al recurso contencioso-administrativo especial de la Ley 62/1978 (STC 34/1989 y SSTS de 3 de noviembre de 1982, 12 de mayo de 1988 y 8 de febrero de 1989). Sobre ello *vid.* DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. en *Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, t. I, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia y BOE-Ministerio de la Presidencia, 1993, comentarios a los artículos 42 a 44, pág. 243 y 247. Aunque el silencio administrativo puede presentarse como una garantía, en el fondo nunca lo es, puesto que los interesados generalmente ignorarán la forma de utilización de dicha institución, interpretarán incorrectamente su regulación o se equivocarán respecto a la vía de reacción pertinente. *Vid.* al respecto FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M.: «Orientación antiformalista de la jurisprudencia en el agotamiento de la vía administrativa previa», *RAP*, núm. 121, 1990, págs. 259 y ss.

¹⁷¹ SSTS de 30 de septiembre de 1995 y 31 de marzo de 1997.

¹⁷² SSTS de 24 de febrero y 14 de diciembre de 1988.

¹⁷³ En tal sentido, la propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente número 1 correspondiente al año 2000, se manifestaba con pleno acierto al respecto: «el otro problema que preocupa a los contribuyentes en esta materia es...el hecho de que una vez obtenida la resolución favorable en primera instancia deben seguir garantizando el acto recurrido en la segunda, con los costes que esto conlleva. Pues bien, entiende este Consejo que esta solución no es admisible...efectivamente, si la inmediata ejecutividad del acto administrativo es consecuencia de la presunción de legalidad de que goza (art. 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), de manera que solo puede impedirse esa ejecutividad a través de la suspensión del acto impugnado, nos parece evidente que cuando esta presunción de legalidad ha sido destruida, aunque sea en primera instancia, no debe exigirse al

difica el artículo 241.3 de la LGT, despojando al reclamante victorioso en primera instancia de unos derechos y principios que se aplican a rajatabla en el caso contrario, es decir, si es a la Administración a la que benefician. Por otra parte, tampoco cabe desconocer que la doctrina de los actos propios de la Administración habría de encontrar cierto eco en un supuesto donde el juego del principio de la *reformatio in peius* resulta anulado, por ser la parte contraria al contribuyente la que ejercita esa legitimación reconocida por la ley¹⁷⁴. Además, tampoco puede soslayarse un hecho muy relevante, cual es que los propios directores generales o de Departamento, a falta incluso de la alzada ordinaria, tendrían a su disposición todavía los recursos extraordinarios para conjurar cualquier doctrina errónea que desde una incorrecta exégesis de la norma hubiera podido asumir el TEAR o TEAL, amén de la posibilidad de declararla lesiva para los intereses públicos¹⁷⁵. Por otra parte, el recurso de los directores generales o de Departamento de la AEAT contra las resoluciones de

interesado la carga de seguir manteniendo un aval o una garantía. En este caso, el *fumus bonis iuris* o apariencia de buen Derecho lo tiene ahora la pretensión del contribuyente, por lo que parece más razonable que sea el director que discute la corrección de la resolución del Tribunal Regional o Local ante el Tribunal Central el que tenga la carga de solicitar la suspensión de la resolución recurrida, o mejor aún, la adopción de las medidas cautelares oportunas, pues no olvidemos que la resolución favorable al contribuyente dictada en primera instancia goza también de presunción de legalidad. En este sentido, y como solución en este caso, el Consejo propone que cuando el contribuyente obtenga una resolución favorable en primera instancia, total o parcialmente, se proceda, en principio, a su inmediata ejecución, devolviéndose en su caso el aval o la garantía que se hubiera presentado o sustituyéndose por otra, si este fuera el caso. No obstante, y con la finalidad de garantizar el adecuado equilibrio entre la defensa de los intereses de los contribuyentes y la de los intereses generales, este Consejo considera que, paralelamente, debe también admitirse la posibilidad de que si se interpone un recurso de alzada ordinario por un director general o de departamento, se pueda solicitar por este ante el Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que impidan que la inmediata ejecución de la resolución recurrida puedan producir daños o perjuicios irreparables para los intereses generales. De esta forma, las resoluciones dictadas en primera instancia serán inmediatamente ejecutivas aunque hayan sido recurridas por un director a través de un recurso ordinario, pero este podrá solicitar del Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que aseguren el cumplimiento de la resolución de dicho tribunal si este finalmente es favorable a la Administración tributaria».

¹⁷⁴ Cfr. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y PÉREZ TORRES, E.: *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 338 y 339.

¹⁷⁵ La generalidad de la doctrina se mostraba ya contraria a la subsistencia del recurso de alzada ordinario por parte de los directores generales. Así, abogados del Estado como DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. y PÉREZ TORRES, E., *op. ult. cit.*, pág. 208, criticaban abiertamente el mantenimiento de esta vía impugnatoria: «El recurso de alzada ordinario permite reformar en perjuicio del interesado la resolución dictada en la instancia. No existen fundamentos teóricos ni prácticos que justifiquen esta prolongación de la vía administrativa. Es un control de legalidad que se ejerce sobre los órganos que tienen asumida precisamente esa función. La distribución de competencias entre los órganos de gestión ya sitúan los asuntos más importantes en los órganos centrales, por lo que la reclamación frente a ellos será conocida en todo caso por el TEAC, en única instancia. El control sobre los criterios de los Tribunales Regionales bien puede ejercerse a través de los recursos extraordinarios para unificación de criterio, que no afectan a la situación decidida por el fallo. La revisión de oficio (nulidad de pleno derecho o declaración de lesividad) salvaría los casos singulares en que una resolución errónea pudiera ser dañosa para los intereses públicos». De parecido sentir es otro abogado del Estado como ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. en VV. AA.: *Las Reclamaciones Económico-Administrativas. Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 226.

cualquier TEAR o TEAL contraviene una de las directrices contenida en la vigente LJCA que impide litigar entre sí a las distintas Administraciones Públicas¹⁷⁶. Argumento este que, como era de esperar, viene siendo rechazado expresamente por el TEAC desde su Resolución de 16 de noviembre de 2001. Por lo tanto, no resultaba necesario el mantenimiento de esta alzada, capaz de originar problemas de todo tipo e incoherencias dignas de mejor causa¹⁷⁷, especialmente aquella derivada del rebasamiento del plazo legal de resolución que se convierte en un obstáculo insalvable para el reclamante que ganó en primera instancia¹⁷⁸. La Ley 34/2015 impide, por lo tanto, que las garantías –prestadas por el contribuyente para destruir la presunción de legalidad del acto finalmente declarado contrario a derecho– le sean devueltas, omitiendo cualquier referencia a otros graves problemas que este recurso plantea. La novedad es sencillamente inaceptable, porque agrava todavía más una situación ya injusta, quebrando las reglas de juego jurídicas más elementales¹⁷⁹.

m) Se independiza el recurso de anulación y se especifican sus efectos, así como los supuestos contra los que no cabe.

El recurso de anulación ya estaba previsto en el artículo 239.6 de la LGT. La Ley 34/2015 recoge el tradicional contenido de dicho recurso y lo independiza para re-

¹⁷⁶ En tal sentido, el artículo 44 de la Ley 29/1998 señala a este respecto lo siguiente: «En los litigios entre Administraciones públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa. No obstante, cuando una Administración interponga recurso contencioso-administrativo contra podrá requerirla previamente para que derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material, o inicie la actividad a que está obligada. 2. El requerimiento deberá dirigirse al órgano competente mediante escrito razonado que concretará la disposición, acto, actuación o inactividad, y deberá producirse en el plazo de dos meses contados desde la publicación de la norma o desde que la Administración requirente hubiera conocido o podido conocer el acto, actuación o inactividad. 3. El requerimiento se entenderá rechazado, si dentro del mes siguiente a su recepción, el requerido no lo contestara. 4. Queda a salvo lo dispuesto sobre esta materia en la legislación de régimen local».

¹⁷⁷ Como señalan los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, 7.ª ed., Civitas, Madrid, 2000, pág. 550, el mantenimiento de esta alzada «supone una duplicación de las posibilidades de que la Administración dispone para obtener la anulación de sus propios actos, habida cuenta de que la técnica de la revisión de oficio está también regulada en la LGT».

¹⁷⁸ Sobre ello *vid.* extensamente, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria*, CEF/REGAF, Madrid, 2006, págs. 954 y ss.

¹⁷⁹ Quizás, y puestos a pensar en el necesario equilibrio entre los contribuyentes y la Administración, no habría estado de más que la Ley 34/2015 hubiera recogido la posibilidad de aportar los créditos reconocidos con otras Administraciones públicas como garantía susceptible de suspender automáticamente la ejecutividad de una liquidación tributaria. Tal fue la petición que realizó el Grupo Parlamentario Catalán en sus enmiendas núm. 105 y 107 en el Congreso de los Diputados. Con plena razón, toda vez que los créditos frente a las Administraciones públicas (cualquiera que estas fueren) gozan de una calidad crediticia mayor incluso que las ofrecidas por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o aseguradoras de crédito y caución, toda vez que tanto la disposición adicional 4.ª del TRLRHL, como la disposición adicional 26.ª.1 de la Ley 50/1998 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social prevén el derecho de retención del Estado en las transferencias a los demás entes territoriales, de forma tal que al Estado, en caso de fallido o impago de alguno de esos créditos, no le supondría mayor molestia resarcirse de manera directa, sin necesidad (como en el caso de una entidad de crédito) de instar ningún procedimiento de ejecución.

marcar su singularidad, recogiendo tres novedades. La primera, que no cabe recurso de anulación frente a la resolución del mismo, ni tampoco contra la resolución del recurso extraordinario de revisión. La segunda (implícita en la regulación anterior), que la presentación del recurso suspenderá el plazo para la interposición del recurso ordinario de alzada que, en su caso, procediese contra la resolución impugnada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo al día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria o el día siguiente a aquel en que se entienda desestimado por silencio administrativo¹⁸⁰. Por fin, que si la resolución del recurso de anulación comportase su desestimación, el recurso posterior servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada con anterioridad, pudiendo plantearse en ese nuevo recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del propio recurso de anulación, como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.

- n) **Se crea un recurso de ejecución contra actos dictados como consecuencia de resoluciones estimatorias, clarificando su ámbito objetivo, simplificando su tramitación y estableciendo el carácter urgente del procedimiento.**

La Ley 34/2015 introduce algunas modificaciones relevantes en materia de ejecución de resoluciones económico-administrativas. En primer lugar, se da nueva redacción al artículo 239.3 de la LGT, que manteniendo los supuestos de retroacción de actuaciones para los casos en que la anulación de la liquidación recurrida obedezca a motivos formales, introduce importantes modificaciones cuando la anulación responda a razones de fondo; a saber:

1. Reconoce a nivel legal la última doctrina del TS al establecer que las actuaciones dictadas en ejecución no se incardinarán en las actuaciones anuladas [«(...) los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación»]; esto afecta a la propia naturaleza de los actos dictados en ejecución por razones de fondo ya que no podrán ser considerados como actos genuinamente tributarios, sino como actos que, si bien son dictados por las Administraciones tributarias, no son consecuencia de potestades propiamente tributarias, sino de naturaleza ejecutiva de lo resuelto por la instancia revisora o jurisdiccional. La cuestión no es baladí, antes al contrario, resulta determinante en la elección del cauce de reacción a instar sobre los actos dictados en ejecución, pues al tratarse de actos que no son estrictamente tributarios, su impugnación no quedará a partir de ahora supeditada a los mecanismos ordinarios previstos en el ordenamiento tributario para

¹⁸⁰ Una regulación esta, por imperativa, divergente e incoherente con la solución que al silencio se le otorga en otros preceptos de la Ley 34/2015.

interponer recurso o reclamación económico-administrativa. Con la modificación normativa, su impugnación sale de las vías normales de reacción (que, en realidad, suponía un «volver a empezar») para pasar a integrarse en las específicas del nuevo recurso contra la ejecución previsto en el artículo 241 ter de la LGT¹⁸¹.

En definitiva, se reconoce y acoge la argumentación del TS alusiva a que «cuando un Tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada *pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias*, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, *sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma*, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquel en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación (únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente). *Si no se actúa de aquel modo*, además de *provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo* (el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior), *se causa una demora no razonable, desproporcionada* y, por ello, insoportable, *haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias* o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que solo resta ejecutar en sus propios términos» (STS de 15 de junio de 2015, rec. cas. n.º 1551/2014, FJ 6.º).

2. A su vez, con la reforma operada por la Ley 34/2015 se establece el plazo de duración de las actuaciones de ejecución por razones de fondo; concretamente, el nuevo artículo 239.3, *in fine*, de la LGT señala que «(...) salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados *en el plazo de un mes* desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes». Esta novedad supone la generalización del plazo de

¹⁸¹ *Vid.* al respecto, DE GANDARILLAS MARTOS, S.: «La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos», *QF*, núm. 8, 2015, págs. 93 y ss.

ejecución previsto en el artículo 66.2 del RGRVA para lo que la AN denominó *actuaciones de mera ejecución* y que con la reforma se extiende a todas las ejecuciones por motivos sustantivos¹⁸².

En otro orden de consideraciones, que también se refieren a la ejecución de resoluciones, se introduce un nuevo apartado 7 en el artículo 239 de la LGT, que permite la regularización de *obligaciones tributarias conexas* a resultas de la anulación total o parcial de la liquidación impugnada. Por último, pero no por ello menos importante, al suponer la culminación formal de todo lo anteriormente señalado, se introduce un *cauce específico* para recurrir las actuaciones dictadas en ejecución de resoluciones: el *recurso contra la ejecución*, regulado en el nuevo artículo 241 ter de la LGT que, respetando el principio constitucional de interdicción de la *reformatio in peius*, presenta los siguientes caracteres fundamentales:

- Se fija el órgano competente para resolver dicho recurso, siendo el *Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta* (idéntica solución a la que se otorga en la vía contencioso-administrativa a los incidentes de ejecución).
- No cabe recurso de reposición previo al recurso contra la ejecución.
- Se establece el plazo de interposición de un mes.
- Se fija como *principio general* la *imposibilidad de conseguir la suspensión de la ejecución* de los actos ejecutivos recurridos por esta vía.
- Se delimitan las *facultades conferidas* a las Administraciones tributarias, conducentes exclusivamente al cumplimiento de un fin concreto: *ejecutar lo ordenado* por la instancia revisora o judicial («Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquellas», art. 241 ter LGT). Soslayando cualquier uso arbitrario de las mismas que tenga por objeto efectuar una *nueva* y, por lo mismo, *distinta* regularización, bajo la excusa de desarrollar labores de ejecución. Y por ello, también, la instancia revisora declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas *cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos* por la resolución que se ejecuta, *sobre temas que hubieran podido ser planteados* en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concorra alguno de los supuestos generales de inadmisibilidad ya contemplados en la ley (art. 241 ter LGT).

¹⁸² Sobre el particular, véase el brillante y exhaustivo trabajo de GARCÍA DÍEZ, C.: «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *RCyT*. CEF, núm. 379, 2014, págs. 116 y ss.

- Se concreta el plazo de resolución que como regla general será el propio del *procedimiento abreviado*, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial, de manera que será el procedimiento aplicable el que determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso contra la ejecución.
- o) **Se rebaja de seis a tres meses el plazo de resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.**
- p) **Se fija en seis meses el plazo para la resolución del recurso extraordinario de revisión.**

La modificación, operada en el artículo 244.6 de la LGT, especifica además que transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa del recurso, el interesado puede entenderlo desestimado. La redacción potestativa del verbo permite al interesado/reclamante esperar o recurrir en cualquier momento, por lo que tal solución se ajusta a los cambios operados en otros preceptos de la ley, aunque se podría haber sido mucho más claro a este respecto.

- q) **Se simplifica el procedimiento abreviado.**

Frente al elenco de supuestos en los que necesariamente la tramitación del procedimiento económico-administrativo era el abreviado (inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma; defecto o falta de notificación; insuficiencia de motivación; incongruencia del acto impugnado, etc.), la Ley 34/2015 solo fija uno: cuantía inferior a la que se determine reglamentariamente. Asimismo se señala que para la resolución del procedimiento abreviado los Tribunales económico-administrativos podrán actuar de forma unipersonal. En relación con el expediente administrativo, muy conveniente en ocasiones para la formulación de unas alegaciones que necesariamente deben acompañar la interposición, se establece la posibilidad de que el reclamante comparezca ante el órgano que dictó el acto impugnado para que se le ponga de manifiesto.

- r) **Se suprime la posibilidad de vista oral.**

Nunca, que haya trascendido hasta la fecha, se había celebrado una vista oral en un TEAR. Por lo tanto, bienvenida sea la modificación, aunque solo sea para acercar la previsión normativa a la realidad de su aplicación en la práctica

5. UNIÓN EUROPEA Y FISCALIDAD

La Ley 34/2015 recoge algunas previsiones relacionadas con la primacía del Derecho comunitario y sus efectos en el ámbito fiscal interno. En el Anteproyecto de Ley se hacía referencia a las ilegalidades sobrevenidas derivadas de pronunciamientos del TJUE y a un curioso sistema enca-

minado a su reparación a través de una revocación especial en relación con la preceptiva solicitud de rectificación de la autoliquidación que se materializó bajo la norma finalmente declarada contraria a la normativa comunitaria. Evidentemente, tal previsión era poco respetuosa con los límites marcados por el TJUE, vulnerando el Derecho de la Unión Europea y la propia jurisprudencia del TJUE¹⁸³, pero sobre todo porque lo que se pretendía en el fondo era subvertir esta última, y la derivada del TS que la acataba desde el año 2010, vaciándola de contenido mediante la eliminación en la práctica del plazo general de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con independencia de que el perjudicado hubiera o no sido parte en el pleito tendente al reconocimiento del derecho conculcado. Tal previsión, afortunadamente, no se incorporó al Proyecto de Ley ante las durísimas y acertadas críticas que recibió la propuesta¹⁸⁴.

a) Se alude a la posible presentación por parte de los Tribunales económico-administrativos de la cuestión prejudicial.

La novedad, contenida en el nuevo apartado 3 del artículo 237 de la LGT, era innecesaria e inconveniente como bien acertó a señalar el Consejo de Estado. La única experiencia previa que se recuerda en nuestro país (asunto Gabalfrisa) acabó con el cese del presidente del TEAR de Cataluña, promotor de dicha cuestión prejudicial. Con tal precedente, no parece que su utilización vaya a verse precisamente incrementada en un futuro próximo. De hecho, desde Gabalfrisa no se ha elevado ninguna otra cuestión prejudicial por parte de los TEAR. El Consejo de Estado desaconsejó vivamente ese reconocimiento legal explícito, pues nada añadía a la regulación patria, pero era susceptible, sin embargo, de generar algunos desajustes relevantes.

b) Se introduce un nuevo Título VII destinado a regular el procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

A su través, se trata de adecuar la normativa vigente a las consecuencias derivadas de los incumplimientos de la normativa de la Unión Europea desde la doble perspectiva de los perjudicados afectados (Estado y contribuyente)¹⁸⁵. Ha de ser, pues, bienvenida

¹⁸³ Sobre todo ello, *vid.* SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Violación del Derecho de la UE y Responsabilidad Patrimonial del Estado», *Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2011, págs. 123 y ss.

¹⁸⁴ *Vid.* el voto particular formulado por la vocal doña María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto por el CGPJ de 30 de septiembre, en su página 15, con un razonamiento impecable.

¹⁸⁵ Ello ha ocurrido así, por ejemplo, en medidas fiscales consideradas finalmente como ayudas estatales (amortización fiscal del fondo de comercio financiero, arrendamiento de buques, incentivos fiscales y exenciones a la creación de nuevas empresas en el País Vasco o Navarra), donde se ha evidenciado cómo tras la condena al Reino de España, las autoridades españolas experimentaban grandes dificultades para recuperar las ayudas por parte de sus beneficiarios. Sobre ello, *vid.* DE JUAN CASADEVALL, J.: «Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea», Aranzadi, Pamplona, 2011, *passim*; PÉREZ BERNABÉU, A.: *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, *passim*; SOLER ROCH, M. T.: «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE», *QF*, núm. 14, 2006, págs. 20 y ss.; RUIZ GARIJO, A.: «El necesario procedimiento para la

la novedad, no solo porque establece una senda andadera (aunque haya de necesitar, sin duda, posteriores desarrollos), sino también porque atenuará los riesgos de futuras e hipotéticas declaraciones de incumplimiento del Reino de España por parte de la Comisión Europea o el TJUE. Tal necesidad había sido ya apuntada por la generalidad de la doctrina que se debatía por tres posibles soluciones legales al respecto¹⁸⁶. En primer lugar, considerar nula de pleno derecho la ayuda concedida por transgredir el ordenamiento comunitario, articulándose así la necesidad de recurrir al artículo 217 de la LGT (nulidad de pleno derecho), que exige el previo dictamen del Consejo de Estado, y que no resolvería el resto de problemas procedimentales que pudieran surgir. En segundo término, considerar ejecutiva y eficaz la propia Decisión de la Comisión o del TJUE, lo que tampoco resolvería adecuadamente el problema, toda vez que aquellas son efectivamente ejecutivas para el Estado, pero no así para los particulares que disfrutaron de la ayuda bajo una total apariencia de legalidad, amparados por las disposiciones normativas oportunas, luego declaradas contrarias al Mercado común. Y, por fin, establecer una regulación específica que no precisase de anulación de ningún acto administrativo interno y dotase al Estado del título de crédito correspondiente para poder recuperar la ayuda ilegal, es decir, un procedimiento administrativo específico, de carácter sumario y contradictorio, tendente no solo a la identificación de los beneficiarios afectados o los importes indebidamente percibidos, sino también a otros fundamentales aspectos como las vías de oposición o de ingreso¹⁸⁷. Esta tercera opción es por la que se ha decantado la Ley 34/2015, articulando los cauces resarcitorios en caso de perjuicio relacionado con ayudas indebidas, yendo más allá de lo dispuesto con carácter general para el reintegro de subvenciones previsto en los artículos 36 y siguientes de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, al no resultar directamente aplicable a la materia tributaria.

Como es sabido, y de conformidad con la jurisprudencia comunitaria, corresponde al legislador interno de cada país miembro de la Unión Europea el establecimiento del procedimiento a seguir para la recuperación de la ayuda¹⁸⁸ y además ese pro-

recuperación de las ayudas fiscales declaradas ilegales en virtud del Derecho Comunitario, en Encuentros de Derecho Financiero y Tributario, «Desafíos de la Hacienda Pública española», *IEF*, Documentos, DOC núm. 17/2012, *passim*; BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M.: «La audiencia al beneficiario de la ayuda: un trámite necesario en la recuperación de las ayudas de Estado ilegales», *QF*, núm. 10, 2014, págs. 21 y ss.

¹⁸⁶ *Vid.* al respecto LINARES GIL, M.: «La devolución de las ayudas de Estado en el marco del Derecho Comunitario Europeo», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, págs. 45 y ss.

¹⁸⁷ Conviene advertir que la necesidad de articular un mecanismo adecuado para recuperar las ayudas de estado ilegales también fue apuntada por el TS, quien señalando que correspondía al legislador establecer libremente el procedimiento general, dejaba además en la más completa oscuridad si la Decisión de la Comisión de recuperación de la ayuda o el pronunciamiento del TJUE, constituían títulos ejecutivos inmediatos o si debían seguirse los procedimientos especiales de revisión relativos a la nulidad, lesividad o revocación (STS de 13 de mayo de 2013).

¹⁸⁸ En tal sentido se pronuncia la STJUE de 7 de julio (Comisión/Grecia; Asunto C-369/07), atendida la inexistencia de disposiciones comunitarias a tal fin.

cedimiento nacional no debe impedir la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión¹⁸⁹. En la recuperación de ayudas de Estado la Administración tributaria actúa como mero ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea o el TJUE, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia y en particular a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión. La Memoria del proyecto de ley justificaba la previsión de un procedimiento ad hoc para aquellos casos en los 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», que no es otra que el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado, en cuyo artículo 14.3 se señala 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, las novedades contenidas en la Ley 34/2015 se centran en los derechos y deberes inherentes al procedimiento de restitución, los plazos de alegaciones y vista del expediente, así como la finalización del mismo y el contenido de la resolución final o del procedimiento de inspección en el caso de que al contribuyente se le comprueben otras obligaciones conexas con el propio procedimiento de recuperación de la ayuda¹⁹⁰. La nueva regulación se estructura en tres capítulos, el primero de los cuales contiene las disposiciones generales que atribuyen a la AEAT las

¹⁸⁹ STJUE de 24 de enero de 2013 (Comisión/España: Asunto C-529/09) donde se señala lo siguiente: «En virtud del artículo 14, apartado 3, del Reglamento n.º 659/1999, la recuperación de una ayuda declarada ilegal e incompatible por una decisión de la Comisión debe efectuarse, como resulta también del decimotercer considerando de ese reglamento, sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de dicha decisión. Este último requisito refleja las exigencias del principio de efectividad enunciado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse las Sentencias Comisión/Polonia, antes citadas, apdo. 59, y de 29 de marzo de 2012, Comisión/Italia, C-243/10, apdo. 36)».

¹⁹⁰ Al respecto, *vid.* las SSTs de 13 de mayo y 14 de octubre de 2013. En la primera de ellas y ante la adopción de plano del acuerdo de recuperación por parte de la Diputación Foral de Álava, el Alto Tribunal recuerda que el principio general de audiencia al interesado es un principio general del ordenamiento jurídico español inserto en el artículo 105. C) CE de general y necesaria aplicación en todos aquellos casos en los que la decisión a adoptar vaya a afectar a los derechos e intereses de sujetos individualizados, siendo además de aplicación la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, en cuyo artículo 41.2 se proclama el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte contra ella cualquier medida que le afecte individualmente.

competencias para la ejecución de las facultades precisas dirigidas a recuperar la ayuda declarada contraria al mercado común. Entre ellas destaca, como única garantía tendente a suspender la ejecutividad del acto tributario, la consignación de la cuantía correspondiente en la Caja General de Depósitos (art. 264 LGT *in fine*). Asimismo se establece un plazo de prescripción excepcional impuesto por la normativa comunitaria de diez años y las causas de suspensión e interrupción del mismo para que dicho plazo se prolongue lo más posible en el tiempo y contar así con mayor margen de maniobra. Además, poco importa que existiese previamente resolución o liquidación practicada por la Administración o que incluso alguna de ellas fuesen firmes, pues la ejecución de la decisión comunitaria determina la modificación de dicha resolución o liquidación (art. 263 LGT). Los intereses de demora se rigen por lo dispuesto en la normativa comunitaria. Conviene no perder de vista que los principios que inspiran la regulación de la ejecución de las decisiones de recuperación contenidos en el Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, presentan dos acusadas peculiaridades: a) La posibilidad de modificar actos administrativos firmes o que incluso gocen del carácter de cosa juzgada; b) La consideración de las deudas tributarias resultantes como insusceptibles de aplazamiento o fraccionamiento¹⁹¹.

En los Capítulos II y III se perfilan los dos procedimientos de ejecución de la Decisión, cuya diferencia estriba en la necesidad o no de la regularización de los elementos de la obligación tributaria y que, en cualquier caso, permite articular un procedimiento inspector cuando la ejecución de la Decisión comunitaria así lo requiera, concluyendo en tal caso con una liquidación relativa al propio objeto de la recuperación de la ayuda y otra atinente al resto de extremos comprendidos en las actuaciones inquisitivas. De esta forma se crea un doble tipo de procedimiento en función de la naturaleza de los elementos de la obligación tributaria a los que se refiere la Decisión y cuya elección depende de la influencia que esta revista o no en la cuantificación o liquidación de la deuda tributaria. Por ello, se pueden ejecutar también las decisiones de recuperación a través del procedimiento de inspección ordinario cuando al obligado tributario se le comprueben otras obligaciones o elementos de la obligación distintos de aquellos que constituyen el objeto mismo de la Decisión relativa a la recuperación de la ayuda. Ese procedimiento inspector, en los supuestos de regularización de elementos de la obligación tributaria, es el general y reviste las mismas características que cualquier otra actuación inquisitiva (posibilidad de comprobar la contabilidad, los registros, recabar información de terceros, etc.). Advierte en tal caso el artículo 265.4 de la LGT de que el examen de los documentos o los requerimientos se entienden efectuados a los solos efectos de la determinación de la procedencia de la recuperación de la ayuda de Estado, sin que impida ni limite la ulterior comprobación de los mismos hechos o documentos. El plazo para su conclusión es el general contemplado por el artículo

¹⁹¹ En tal sentido, la Ley 34/2015 modifica el apartado 2 del artículo 65 de la LGT para aludir expresamente a esta nueva realidad.

104 de la LGT, cuyo rebasamiento no generará la caducidad o perención del procedimiento, que continuará hasta su terminación.

Para aquellos casos en los que no sea necesaria la regularización anterior, el procedimiento se simplifica tanto en su contenido como en sus plazos. Así, la comunicación de inicio contendrá ya la propuesta de resolución con concesión de un plazo de diez días al obligado para que este alegue lo que a su derecho convenga. La terminación del procedimiento ha de verificarse en un plazo de cuatro meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento. La resolución no es susceptible de recurso de reposición, ni siquiera de reclamación económico-administrativa y con un régimen de suspensión de la ejecutividad del acto también muy restringido, tal y como ya hemos señalado, por aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I. Si la resolución judicial apreciara defectos formales y ordenare la retroacción de las actuaciones administrativas para su subsanación, estas deben finalizar en el periodo en que restase del plazo legal ya consumido o en dos meses si aquel fuese inferior. Asimismo, la deuda resultante de estos procedimientos de restitución de ayudas no son susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento de pago (ya hemos señalado con anterioridad que a tal fin se modifica el art. 65.2 de la LGT, *vid. infra*), lo que redundaría todavía más en la onerosa limitación de las posibilidades de defensa que pesan sobre el obligado a la devolución¹⁹². Se pretende con ello no alargar el plazo en el que este pueda acceder a la vía judicial, donde la jurisprudencia comunitaria también ha señalado que el control por el juez nacional de la legalidad formal de una liquidación emitida para la recuperación de una ayuda de Estado ilegal, y su posible anulación por no haberse respetado las garantías procedimentales correspondientes, debe considerarse como la simple emanación del principio de tutela judicial efectiva que constituye un principio general del Derecho de la Unión, pero bajo la regla general de que los importes ya recuperados no deben ser abonados o reintegrados de nuevo¹⁹³.

¹⁹² Quien en muchas ocasiones aplicó de buena fe el beneficio o incentivo fiscal, viéndose luego abocado a devolver la cantidad aplicada con los correspondientes intereses, aun cuando se hubiese consumado la prescripción. *Vid.* DE JUAN CASADEVALL, J.: «El procedimiento interno de recuperación de ayudas de Estado en materia tributaria», *QF*, núm. 12, 2015, pág. 89.

¹⁹³ Así lo afirma la STJUE de 20 de mayo de 2010 (Scott y Kimberly; Asunto C-210/09), en sus apartados 25 y 26: «aun si la anulación de una liquidación no es objetable en sí, hay que destacar no obstante que dicha anulación podría en principio llevar consigo, a favor del beneficiario de la ayuda que hubiera logrado ese resultado, el derecho a solicitar con fundamento en el Derecho nacional que los importes correspondientes a la ayuda ya devuelta le fueran abonados de nuevo, y por consiguiente debe apreciarse esa posible consecuencia en relación con las obligaciones enunciadas en el artículo 14, apartado 3, del Reglamento n.º 659/1999. Habida cuenta de lo expuesto, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 14 apartado 3, del Reglamento n.º 659/1999 debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en el supuesto de que los importes correspondientes a la ayuda de que se trata ya se hayan recuperado, a la anulación por el juez nacional, a causa de un vicio de forma, de las liquidaciones emitidas para recuperar la ayuda de Estado ilegal, cuando el Derecho nacional prevé la posibilidad de la subsanación de ese vicio de forma. En cambio, esta disposición se opone a que esos importes sean abonados de nuevo, aun provisionalmente, al beneficiario de dicha ayuda».

Conviene advertir de que la necesidad de devolución de la ayuda en nada obsta el hecho de la oportuna y adecuada defensa jurídica contra la liquidación que la materializa, pues podrían resultar de aplicación o verse afectados por dicho acto otro tipo de beneficios diferentes a los declarados incompatibles con el Mercado común y que dejaron de percibirse o solicitarse por recibirse esas ayudas declaradas luego indebidas. En tal sentido, la propia DGT, en contestación de 2 de junio de 2009 a la Consulta vinculante 1304/2009, llega a afirmar que en el trámite de recuperación se trata de regularizar la situación fiscal del destinatario de la ayuda por lo que respecta al beneficio, eliminándolo, pero admite que pueda tener mayor extensión, pudiendo discutirse la procedencia de otras ventajas que la declarada ilegal dejó en su momento fuera de juego por su incompatibilidad. Y de esa misma opinión participa la propia Comisión Europea cuando sostiene que la obligación de recuperación de las ayudas no es absoluta, pudiendo existir circunstancias en las que resulte improcedente¹⁹⁴. En tal sentido, la STS de 13 de mayo de 2013 casa el fallo de instancia que había validado la decisión administrativa de adopción de plano de recuperación de la ayuda, sin permitir a los obligados acreditar su derecho a obtener otras ayudas y presentar las pruebas oportunas.

Con relación a la revisión de las decisiones finales, el nuevo Título sigue al pie de la letra lo dispuesto por los números 1 y 3 del artículo 15 del Reglamento n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, respecto de los plazos de prescripción. No obstante ello, el Consejo de Estado hizo notar respecto del contenido inserto en el artículo 263.1 de la LGT, titulado «efectos de la ejecución de la decisión de recuperación», que la firmeza de la resolución o liquidación no debiera permitir sin más a la Administración la modificación de aquellas, pues de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 de la LJCA dicha firmeza es algo más que una mera dificultad jurídica¹⁹⁵, razón por la que, sin cuestionar la necesidad de recuperación de la ayuda, consideraba inconveniente la regulación finalmente aprobada (que elimina toda cortapisa en el caso de actos firmes o con fuerza de cosa juzgada), entendiéndose más conveniente para estas situaciones un nuevo supuesto especial de revocación¹⁹⁶. Tal recomendación no ha

¹⁹⁴ Comunicación 2009/C 85/09.

¹⁹⁵ Precisamente lo que invocaba la Memoria del proyecto de ley para proceder a su remoción pues en su opinión esta posibilidad de modificar o dejar sin efecto actos administrativos firmes, incluso con fuerza de cosa juzgada, era perfectamente viable: «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 caso de meras dificultades jurídicas, políticas o prácticas».

¹⁹⁶ Dictamen del Consejo de Estado, cit. pág. 125. Esta postura del alto órgano consultivo es coherente con su tradicional visión de toda esta cuestión (*Vid.* las memorias de 1999 y 2000 y su Informe sobre la Inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento Español, de 14 de febrero de 2008), donde señala que la eficacia de una decisión de la Comisión o de una STJUE, en el marco de un procedimiento por incumplimiento, debe exigir la retirada definitiva por la Administración de un acto suyo, a pesar de lo cual no existe cauce para hacer efectiva tal retirada si dicho acto es declarativo de derechos y no adolece de un vicio de nulidad, razón por la cual abogaba por introducir en el artículo

sido, sin embargo, atendida por el legislador. La conclusión, por lo tanto, es que la recuperación de la ayuda (que habrá de ser cuantificada en su principal y los intereses por la Administración) supondrá la modificación de las liquidaciones o resoluciones previamente practicadas, a pesar de su firmeza o de que gozasen incluso de la condición de cosa juzgada¹⁹⁷. Ello es lógico si se piensa que la recuperación de la ayuda debe independizarse de la validez y eficacia del acto interno que en su momento la procuró, y que en tal sentido no sería preciso revisar ni anular, tal y como acontece en la Ley General de Subvenciones¹⁹⁸. Es cierto que la arquitectura o el entramado de todo este procedimiento de recuperación de las ayudas de Estado no es completamente coherente con los principios jurídicos que pautan el procedimiento general tributario y los principios que lo respaldan, pero ello obedece en este caso no tanto a una elección interesada de la DGT, cuanto a un hecho constitutivo nuevo generado por la aplicación del Derecho comunitario que, como sabemos, es irresistible y proyecta su efecto directo en la normativa interna.

c) Se introduce una nueva disposición adicional vigésima relativa a los tributos integrantes de la deuda aduanera.

La Ley 34/2015 establece en dicho precepto las especialidades que en esta materia reviste la legislación de la Unión Europea, en cuanto a plazos y falta de resolución, comprobación de valores o procedimiento de revisión, entre otros.

102 de la Ley 30/1992 un nuevo apartado que contemplara tal posibilidad (toda vez que el acto no es nulo o anulable stricto sensu) y no supusiese alteración alguna de la teoría general sobre la invalidez de los actos administrativos.

¹⁹⁷ Conviene advertir a este respecto que para la UE –y basta cotejar la jurisprudencia comunitaria– la recuperación de las ayudas de Estado implica la garantía del correcto funcionamiento del mercado interior y de la no distorsión de la competencia, altar en el que han de sacrificarse a veces otros principios de inveterada prosapia jurídica de los distintos Estados miembros. *Vid.* sobre los problemas sustantivos y constitucionales que ello puede comportar, DE JUAN CASADEVALL, J.: *Ayudas de Estado...*, *op. cit.*, págs. 299 y ss. Por otra parte, el TJUE también ha advertido que el principio de irretroactividad que podría dificultar las ayudas de Estado prescritas por aplicación de la normativa interna de cada país, no constituye cortapisa alguna (STJUE de 20 de septiembre de 2001, Asunto C-390/98; EKWy Wein & Co, y STJUE de 9 de marzo de 2000, Asunto C-437/97).

¹⁹⁸ El propio Consejo de Estado, en su Memoria correspondiente al año 2000, sugería ese procedimiento general específico para la recuperación de la ayuda: «Dejando de lado en este momento la hipótesis de que se expida una norma ad hoc para remover obstáculos internos en el proceso de ejecución de alguna Decisión comunitaria, se sugiere la conveniencia de preparar alguna disposición de carácter general, con suficiente entronque legal, para abordar globalmente el procedimiento de ejecución interno de Decisiones comunitarias que hayan dejado sin efecto ayudas de Estado cuyo reembolso se hace exigible. Esta regulación, respaldada legalmente en forma suficiente, debería partir del principio de que las «ayudas de Estado», incluso cuando se hayan prestado al amparo de actos formalmente calificables como de Derecho privado (civil o mercantil), podrían ser reembolsables mediante expediente de carácter administrativo siempre que se tratara en efecto de auténticas ayudas de Estado, así declaradas por la Comisión de las Comunidades Europeas y que, por ser «contrarias al mercado común» han de dejarse sin efecto según los procedimientos del Derecho interno español. Este emplazamiento de la cuestión en el campo del Derecho público requeriría la regulación de un procedimiento que, partiendo, de la Decisión adoptada por la Comisión, determinase los beneficiarios concretos y el importe de las ayudas, el modo de requerirlas, la devolución de los importes indebidamente percibidos y la aplicación de la vía de apremio a falta de reembolso voluntario».

6. MODIFICACIONES OPERADAS COMO CONSECUENCIA DE LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS EN OTROS APARTADOS DEL ARTICULADO DE LA LEY

Aglutinamos aquí aquellas modificaciones operadas en el articulado de la LGT que obedecen a los cambios generales introducidos por la Ley 34/2015 y que resultan necesarios para garantizar la coherencia en una norma con aspiraciones codificadoras.

- a) El artículo 5.1 de la LGT recoge la alusión a los nuevos Títulos VI y VII.
- b) El artículo 46.2 de la LGT alude a la validez de los documentos normalizados de representación en el ámbito inspector para la legitimación en la posterior vía económico-administrativa.
- c) El artículo 65.2 de la LGT se reestructura en apartados y se incluye uno nuevo en el que se niega la posibilidad de aplazar o fraccionar las deudas tributarias resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el nuevo Título VII de la LGT.
- d) El artículo 70.3 de la LGT se modifica para justificar la procedencia de los datos que tuviesen su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.
- e) El artículo 73.1 de la LGT varía su redacción para posibilitar la compensación de oficio de las cantidades a ingresar y a devolver resultantes de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT (nuevo Título VI atinente a las liquidaciones relacionadas con los delitos contra la Hacienda Pública).
- f) El artículo 81 de la LGT ve modificado sus apartados 6 y 8, estableciéndose unas medidas cautelares de duración más prolongada en los procedimientos de delito contra la Hacienda Pública. En concreto, en el apartado 6 se introduce una nueva letra e) con unos plazos de 18 o 24 meses.
- g) El artículo 101.4 de la LGT introduce un nuevo párrafo c) para considerar como provisionales las liquidaciones dictadas en el nuevo Título VI de la Ley.
- h) El artículo 159.3 de la LGT, relativo al informe preceptivo para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se adapta a los nuevos plazos ampliados del procedimiento inspector.
- i) Se añade un apartado 5 (reenumerándose como 6) al artículo 224 de la LGT con el fin de advertir de que en los casos del artículo 68.9 de la LGT si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garanticen asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso. Análoga finalidad reviste la introducción de un nuevo apartado 7 en el artículo 233 de la LGT.

- j) En el artículo 259 de la LGT se recogen algunas especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, siendo por lo demás análoga la regulación en este caso que lo previsto en el Título VI de la ley.
- k) Se introduce una disposición adicional segunda para amalgamar y coordinar las referencias al ministro de Economía y Hacienda o Ministerio de Economía y Hacienda.

7. PUBLICIDAD DE LISTAS DE DEUDORES A LA HACIENDA PÚBLICA

La Ley 34/2015 modifica el artículo 95 de la LGT e introduce otro precepto nuevo, el 95 bis, donde se establece la posibilidad de publicar sendas listas de deudores a la Hacienda Pública con fines, dice su exposición de motivos, disuasorios, preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y promuevan el desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria¹⁹⁹. Se trata de una de las principales novedades de la ley que cuenta ya con precedentes en el Derecho comparado, pues recurren a análogas medidas disuasorias países como Bulgaria, Irlanda, Estonia, Grecia, Finlandia, Hungría, Portugal, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia o el Reino Unido. Y, más recientemente, Noruega, Suecia y Australia. Las novedades contenidas en el artículo 95 provienen, sobre todo, del expreso reconocimiento de que la reserva y confidencialidad de los datos tributarios no impedirá su publicidad cuando se derive de la normativa de la Unión Europea. Por su parte, el artículo 95 bis prevé la publicación periódica de listados comprensivos de deudores por deudas o sanciones tributarias bajo la concurrencia de las dos siguientes circunstancias: a) Que el importe de las mismas pendientes de ingreso supere el millón de euros, salvo que hubiesen sido aplazadas o suspendidas; b) Que dichas deudas o sanciones no hubiesen sido pagadas, transcurrido el plazo de ingreso en voluntaria. Esa deuda pendiente publicable toma como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación. La nueva regulación prevé la comunicación de inclusión en el listado al interesado para que este pueda formular alegaciones, bastando a tal efecto un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto. Se limita la posibilidad de alegaciones a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, y no cabe contra ella recurso administrativo alguno, de tal forma que la norma opta por establecer el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de aquellos interesados que pudieran considerar no ajustada a derecho la publicación. Las previsiones de la LGT se completan con las contenidas en la Ley Orgánica 10/2015 que regula el acceso a la información derivada de sentencias firmes dictadas en materia de fraude fiscal, con el fin de que las conductas más graves desde el punto de vista del reproche social no se vean privilegiadas.

Esta nueva regulación fue objeto de serias críticas desde su misma génesis, es decir, cuando todavía era anteproyecto de ley. Las más fundadas provinieron del CGPJ, el Consejo de Estado y la Agencia Española de Protección de Datos (de esta última se incorporaron al proyecto de ley la

¹⁹⁹ Que esta novedad legal atiende a una finalidad de interés general que la justifica, no admitía duda alguna para el Consejo de Estado (Dictamen, cit. pág. 64).

mayoría de sus observaciones). El primero, abogando por la supresión de la medida, puso de manifiesto la vulneración que la previsión suponía respecto del principio de proporcionalidad, pues con ella no se perseguían 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 pudieran afrontarla en periodo voluntario, y ello en contraposición «al 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»²⁰⁰. El Consejo de Estado, por su parte, no apreció que la publicación de las listas de morosos constituyese en sí misma una sanción, sino más bien una información asociada a la lucha contra el fraude fiscal, erigiéndose así en un instrumento preventivo y educativo, pero que comportaba indudablemente un cierto componente afflictivo²⁰¹ que necesariamente había de armonizarse con lo dispuesto en el artículo 18.4 de la CE (derecho fundamental a la protección de datos)²⁰². También criticó el Consejo de Estado la omisión al carácter firme de las deudas objeto de publicidad, al menos en la vía administrativa, así como la existencia de un único intento de notificación al interesado con anterioridad a la inclusión en el listado, toda vez que, en opinión del alto órgano consultivo, no se apreciaba concurrencia de razones extraordinarias que justificasen introducir esa excepción al régimen general de notificación contenido en los artículos 109 y siguientes de la LGT. Asimismo, el Consejo de Estado criticó la restricción legal que para los contribuyentes afectados por la medida suponía la limitación de las alegaciones a cuestiones relacionadas con la concurrencia de las circunstancias precisas para la inclusión en el listado, pues ello podría circunscribir en exceso el ámbito de dichas alegaciones. Por último, el Consejo de Estado realizó observaciones críticas a la remisión legal a la orden ministerial en lo atinente a la fecha de publicación, medios de publicación, ficheros y registros, así como el momento en que debiera procederse a la cancelación de datos (que consideraba con

²⁰⁰ Tal crítica a la quiebra de la proporcionalidad se vertía a pesar de que la STS de 29 de enero de 2015 ha afirmado que «en la interpretación de las normas legales, cuando estas 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». Muy crítico con la medida se muestra *ESCRIBANO LÓPEZ, F.*: «Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes», *REDF*, núm. 165, 2015, págs. 39 y 42, al considerar que «la desproporción entre los objetivos y los medios es paladina (...) esta especie de exposición en la picota de la morosidad tributaria está lejos de poder fomentar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una conciencia cívica tributaria (...) parece que se quiere dar una información sin deslindar el moroso del defraudador».

²⁰¹ Dictamen, pág. 63.

²⁰² Cuyo objeto comprende, según las STS de 24 de noviembre de 2014 y del TC 254/1993, de 20 de julio, «cualquier tipo de dato personal, sea íntimo o no, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales». También en este sentido la STJUE de 9 de noviembre de 2010 (caso Volker), había afirmado que «el derecho a la protección de los datos de carácter personal no constituye una prerrogativa absoluta, sino que deber ser considerado en relación con su función en la sociedad», habiendo de estar reguladas en ley las posibles limitaciones a este derecho, servir a un fin de interés general y respetar el principio de proporcionalidad, así como el contenido esencial de otros derechos y libertades fundamentales. Por su parte, el TC en su Sentencia 17/2013, de 31 de enero, alude al consentimiento del afectado o a la existencia de una ley específica al efecto para la válida cesión de datos personales entre Administraciones públicas.

la Agencia Española de Protección de Datos que debía producirse transcurridos tres meses desde la publicación)²⁰³. La mayoría de esas observaciones han sido finalmente asumidas por la Ley 34/2015.

Con respecto a la publicación de los fallos de las sentencias condenatorias por delitos contra la Hacienda Pública, en un primer momento, tal y como rezaba el proyecto de ley, el Gobierno se planteó la promulgación de un nuevo artículo de la LECrim. (art. 160 bis). Las objeciones del CGPJ y del Consejo de Estado (este último con carácter esencial a los efectos del art. 130.3 del RD 1674/1980, de 18 de julio) obligaron sin embargo a replantear la cuestión, atendido lo dispuesto por el artículo 120.1 y 3 de la CE, la LOPJ (arts. 235 y 266 donde se restringe la publicidad de las sentencias que pudiera afectar al derecho a la intimidad de las personas) e incluso la jurisprudencia del propio TS. Asimismo, el Consejo de Estado insistió en el hecho de que la publicación de las sanciones era, en sí misma, una medida afflictiva, es decir, una sanción o pena añadida, por lo que debía regularse por ley orgánica y no por ley ordinaria, pues siendo verdad que la imposición de una sanción no violaría por sí mismo el derecho al honor, su divulgación sí podría lesionarlo²⁰⁴. Y eso es lo que explica la aprobación de la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por el que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal y cuya disposición final tercera posterga su entrada en vigor al 11 de noviembre de 2015, afectando a las sentencias que se dicten con posterioridad a dicha fecha. En su artículo único señala los delitos objeto de publicidad en esas sentencias condenatorias (arts. 305 y 305 bis, relativo a la defraudación a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local; art. 306 atinente a la defraudación a los presupuestos generales de la Unión Europea; art. 257, comprensivo de los alzamientos de bienes; art. 258 relativo a la insolvencia punible; así como el art. 2 de la Ley Orgánica de Represión del Contrabando cuando el acreedor fuese la Hacienda Pública). Dicha ley orgánica regula asimismo los aspectos sobre la que esa publicidad se proyecta (en tal sentido, el secretario judicial debe expedir certificación relativa a los siguientes extremos: a) Identificación de la causa judicial; b) Nombre, apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil; c) Delito por el que se hubiera condenado; d) Penas impuestas; e) Cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos comprendidos en el fallo judicial). Prevé el número 3 de ese artículo único la posibilidad de que lo dispuesto en él no resulte de aplicación, siempre que el condenado o el responsable civil pagasen o consignasen en la cuenta de depósitos o del Juzgado la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública con anterioridad a la firmeza de la sentencia. La medida, pues, no se dirige contra todos los condenados, sino solo contra aquellos que no hayan satisfecho sus obligaciones con la Hacienda Pública²⁰⁵.

²⁰³ Dictamen del Consejo de Estado, cit. págs. 71 y 72.

²⁰⁴ A pesar de que algún pronunciamiento del TS afirme que la libertad de información, sobre todo cuando esta es veraz, prevalece sobre el derecho al honor y autoriza la publicación de la sentencia en cualquier medio de divulgación (STS de 16 de octubre de 2008). También la Agencia Española de Protección de Datos se había pronunciado en varias resoluciones prohibiendo la difusión de sentencias judiciales a través de internet, toda vez que en el artículo 3.J en relación con el 6.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, no se incluyen las sentencias judiciales.

²⁰⁵ Los grupos parlamentarios del arco de izquierdas abogaron por una solución distinta que incluiría la inclusión en la lista de todos los condenados, con independencia de la suerte final que pudiera haber correspondido al ingreso de la

8. OTRAS MODIFICACIONES OPERADAS POR LA LEY 34/2015 TANTO EN LA LGT COMO EN OTROS CUERPOS NORMATIVOS

- a) **Se reconoce la facultad de dictar disposiciones interpretativas y aclaratorias, además de al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, al órgano con competencia en la iniciativa legislativa (DGT), que serán obligatorias para los órganos de aplicación de los tributos.**

A tal fin se modifica el apartado 3 del artículo 12 de la LGT. Tal previsión rompe con el sistema tradicional de fuentes, al atribuir esta facultad cuasi legal a un órgano administrativo carente de atribuciones normativas. Con ello, además, se refuerza la posición de primacía de ese centro directivo del Ministerio de Hacienda frente a otros órganos ministeriales, como el TEAC, pues aunque el precepto se refiere al ámbito gestor, no está claro que ello no alcance también a la vía revisora, habida cuenta del concepto más o menos irrestricto que se maneja del término y las dudas doctrinales al respecto.

- b) **Se modifica el apartado 4 de la disposición adicional sexta de la LGT relativa al NIF.**

Se aclaran a este respecto los efectos derivados de la revocación del NIF cuando se produzca su publicación en el BOE, con la consiguiente imposibilidad para que las entidades de crédito realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que constasen como titulares o autorizados los titulares del NIF revocado, salvo que el mismo se rehabilitase o se asignase uno nuevo. Dicha revocación no impide a la Administración tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes.

- c) **Se modifica la disposición adicional décima de la LGT relativa a la exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.**

La previsión no tiene otra finalidad que la de adaptar la normativa tributaria a las últimas modificaciones operadas en el CP, que ampliaron las competencias de la Administración tributaria a la exacción de las penas de multa.

- d) **Se introduce una nueva disposición adicional vigesimoprimera en la LGT.**

Con ello se prevén supuestos de suspensión en los casos recogidos por la disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 5/2004, TRLIRNR, de tal forma que no se simultaneen los procedimientos amistosos en materia de imposición directa previs-

responsabilidad derivada del delito. A este mismo respecto, el grupo UPyD proponía en sus enmiendas núms. 3 y 26 en el Congreso, que la AEAT publicara separadamente la información cuando el contribuyente fuese cargo público o lo hubiese sido en los cuatro anteriores y que se incluyeran en el plan de inspección con comprobación de carácter general a todos los cargos públicos con un desempeño superior a seis años (Enmienda n.º 28), así como la publicación de una lista de infractores limitada a los casos de infracción administrativa calificada como muy grave.

tos en los convenios o tratados internacionales con los procedimientos de revisión del Título V de la LGT o los judiciales (que según la normativa vigente son plenamente compatibles), suspendiéndose estos últimos hasta tanto no estén finalizados los primeros. Atendida esa compatibilidad revisora administrativa o judicial con el procedimiento amistoso, se modifica también la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para que sin merma alguna de la tutela judicial efectiva la suspensión rija hasta tanto no concluya el procedimiento amistoso.

- e) **Se introduce una disposición adicional vigesimosegunda en la LGT en la que se tipifican los incumplimientos relativos al incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras.**

La Ley 34/2015 pretende así obligar a las instituciones financieras a aplicar de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, en lo atinente al intercambio automático de información elaborado por la OCDE aplicable a España como consecuencia de la firma del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras. De esta manera, constituyen infracciones graves (sancionadas con multa fija de 200 euros por cada persona respecto de la que se hubiera producido la omisión) tanto el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras, como la comunicación a la institución financiera de datos falsos, incompletos o inexactos en relación con las declaraciones que resultasen exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras en orden a la identificación de su residencia fiscal. La nueva previsión normativa prevé un efecto cierre de la cuenta, así como un plazo de cuatro años desde dicho cierre para el mantenimiento y conservación de las pruebas y documentos oportunos. Todo esto será también de aplicación en relación con las obligaciones de información y diligencia debida relativas a cuentas financieras, conforme a lo dispuesto en el Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FACTA.

- f) **Disposición adicional primera relativa a las controversias de organismos públicos en materia tributaria.**

Se prevé la no aplicación a la materia tributaria de lo establecido en 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, de forma que las controversias jurídicas que pudieran suscitarse entre la Administración tributaria y los entes de derecho público se resuelvan por los procedimientos establecidos en la normativa tributaria.

- g) **Se modifica la Ley de Enjuiciamiento Criminal**, aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, añadiendo un nuevo artículo 614 bis y un nuevo Título X bis en el Libro II, integrado por los artículos 621 bis y 621 ter, así como la introducción de un nuevo artículo 999.

La disposición final primera de la Ley 34/2015 pretende así adaptar el contenido de la LECrim. a la reforma operada en la LGT en lo relativo a los delitos contra la Hacienda Pública, especialmente en lo atinente a las solicitudes de suspensión de la ejecución de la liquidación administrativa, con el fin de asegurar la exigencia de garantías por parte del juez de lo Penal.

- h) **Se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.**

La disposición final segunda y adicional cuarta de la Ley 34/2015 modifican algunas de las previsiones con rango de ley ordinaria de la referida ley orgánica, con el fin de armonizar las previsiones contenidas en el CP y la LGT, de tal forma que, de advertir la AEAT la posible existencia de un delito de contrabando, continúen las actuaciones administrativas encaminadas a la liquidación y recaudación de las deudas tributarias y aduaneras derivadas del contrabando, salvo, en su caso, el procedimiento sancionador que ya se hubiese iniciado (atendida la imposibilidad de concurrencia de sanciones). Se actualiza la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas de contrabando, endureciéndolas y considerando como tales la resistencia, negativa u obstrucción cuando no se apliquen como criterio de graduación de la propia sanción.

- i) **Se modifica la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.**

La Ley 34/2015, a través de su disposición final tercera, aclara en dicha ley de ritos (disp. adic. novena) que, conforme al nuevo Título VI de la LGT, queda excluido del orden contencioso-administrativo el conocimiento de las pretensiones que los obligados tributarios pudiesen plantear al socaire de la actuación administrativa (liquidación tributaria). Se señala además que «de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley, cuando el recurso contencioso-administrativo tenga por objeto un acto administrativo que, relativo a una deuda aduanera, esté vinculado a una decisión adoptada por las instituciones de la Unión Europea, la revisión no podrá extenderse al contenido de dicha decisión». Asimismo, se incluye en la disposición adicional décima de la LJCA una previsión atinente a los delitos contra la Hacienda Pública, en cuya virtud, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 a) de dicha ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la LGT, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3. La misma disposición adicional décima aclara que una vez iniciado el correspondiente proceso

penal, tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la LGT.

j) Se modifica la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad.

En este caso, la Ley 34/2015, en coherencia con la supresión de los periodos de interrupción justificada del plazo del procedimiento inspector y su sustitución por periodos de suspensión, adapta la terminología de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad, para aquellos supuestos en los que la Comisión Nacional del Mercado de Valores deba pronunciarse sobre la suspensión o revocación de la autorización concedida a una institución de inversión colectiva.

k) Se 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 quinta de la Ley 34/2015 incide en otra norma, la Ley 7/2012 que, pese a tratarse de un cuerpo legal de carácter netamente financiero, no tenía otra pretensión que la lucha contra el fraude fiscal. En tal sentido, se establecen dos modificaciones. La primera, operada en el apartado Uno.5 del artículo 7, relativa a la exclusión de la limitación respecto del cambio de moneda en efectivo por otra moneda en efectivo, realizada por establecimientos de cambio de moneda o entidades de pago reguladas en la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago, en ambos casos supervisados por el Banco de España y sujetos a la normativa de blanqueo de capitales. La segunda, en el apartado Tres.1 del mismo artículo 7, atinente al régimen jurídico de las notificaciones en el seno de los procedimientos sancionadores a seguir en el caso de infracción de la limitación de pagos en efectivo, con el fin de agilizar dichas notificaciones y armonizar así el régimen que, con carácter general, se sigue por la AEAT en el resto de los procedimientos tributarios.

l) Se modifica la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La disposición final sexta de la Ley 34/2015 recoge algunas modificaciones de la normativa reguladora del IS como la relativa a los que establecen plazos específicos de comprobación de créditos fiscales, ya sean bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición o incentivos fiscales, con la finalidad de adecuar su redacción a la contenida en la LGT (como había apuntado el propio Consejo de Estado), evitando así las inevitables dudas que podrían surgir en las actuaciones de comprobación a desarrollar por la AEAT con dos cuerpos normativos divergentes (LIS/LGT). En concreto, se modifica el apartado 5 del artículo 26, el apartado 7 del artículo 31, el apartado 8 del artículo 32 y el apartado 6 del artículo 39. Así,

el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación, así como de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo el contribuyente deberá acreditar las bases o deducciones cuya compensación o aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con verificación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil. También las operaciones vinculadas son objeto de modificación, dejando de estar tipificada como tal cuando la relación se establezca entre una entidad y los socios o partícipes de otra sociedad o, en su caso, los cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco –en línea directa o colateral o por consanguinidad o afinidad– hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas pertenezcan a un mismo grupo, derogando para ello su regulación contenida en la letra f) del artículo 18.2 de la LIS.

m) **Se crea la tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil, en el interior de las centrales nucleares u otras instalaciones nucleares.**

Así lo prevé la disposición final séptima de la Ley 34/2015.

n) **Se remite a orden ministerial la creación del modelo para la regularización voluntaria de deudas vinculadas a posibles delitos contra la Hacienda Pública.**

Se refiere a ello el artículo 252 de la LGT y la remisión se contempla en la disposición final décima de la Ley 34/2015.

9. ENTRADA EN VIGOR Y RÉGIMEN TRANSITORIO

De conformidad con la disposición final duodécima de la Ley 34/2015, la reforma de la LGT entra en vigor a los veinte días de su publicación, es decir, el 12 de octubre de 2015, no obstante lo cual se establecen algunas previsiones específicas que conforman un régimen casuístico y complejo.

a) **Sanciones por conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**

De conformidad con la disposición transitoria única apartado 1, la sanción de una conducta en fraude de ley o abuso de derecho únicamente será posible para periodos cuyo plazo de liquidación finalice después del 12 de octubre de 2015.

b) **Prescripción.**

La disposición transitoria única apartados 2 y 3 señala sobre este particular que la posibilidad de que la Administración compruebe sin límite temporal actos, hechos,

actividades, valores o negocios, de conformidad con lo previsto en el nuevo artículo 115, así como el periodo especial de prescripción del derecho de la Administración para iniciar procedimientos de comprobación de bases negativas, de cuotas o deducciones pendientes de compensar (10 años), será aplicable en los procedimientos de comprobación ya iniciados con anterioridad al día 12 de octubre, siempre que en esa fecha aún no se hubieran formalizado las correspondientes propuestas de liquidación.

c) Lista de deudores.

El primer listado de deudores se publicará el último trimestre del 2015. La disposición transitoria única apartado 4 establece el 31 de julio del mismo año como fecha de referencia. Por lo tanto, será necesario para aparecer en él que la cantidad adeudada a esa fecha supere el millón de euros, sin haber solicitado el correspondiente aplazamiento o fraccionamiento de pago.

d) Tasación pericial contradictoria.

De conformidad con lo que establece la disposición transitoria única apartado 5, la nueva redacción del artículo 135.1 de la LGT, relativa a la suspensión del plazo del procedimiento sancionador en caso de petición de TPC, será aplicable a las solicitudes presentadas a partir del 12 de octubre de 2015.

e) Nuevos plazos ampliados del procedimiento inspector.

Las novedades consistentes en plazos más prolongados de inspección (18 meses o incluso 27 bajo la concurrencia de determinadas circunstancias), así como la nueva forma de computarlos (suspensiones), se aplicarán a procedimientos inquisitivos iniciados con posterioridad al 12 de octubre de 2015 (disp. trans. única, apartado 6). No obstante, para el caso de retroacción de actuaciones, es decir, para inspecciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, la nueva normativa resultará aplicable en aquellos casos en los que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución se hubiese producido a partir del 12 de octubre de 2015. Existe pues un claro influjo de la nueva norma para procedimientos muy anteriores a su entrada en vigor.

f) Modificaciones operadas en el procedimiento de revisión.

De conformidad con lo establecido por la disposición transitoria única apartado 7, la mayoría de las novedades contenidas en la ley en este ámbito revisor entran en vigor el 12 de octubre de 2015. Así, por ejemplo, la obligación de presentación telemática de las reclamaciones para aquellos que obligatoriamente están sujetos a la notificaciones electrónicas como sociedades mercantiles, o la acreditación de la representación voluntaria desplegada en vía inspectora, o las modificaciones atinentes al procedimiento abreviado. Lo mismo cabe decir respecto a la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado, el silencio administrativo o la posibilidad de que el reclamante en cumplimiento de una resolución del Tribunal Económico-Admi-

nistrativo emita una factura en nombre y por cuenta del reclamado. Sin embargo, la puesta de manifiesto electrónica, pendiente de desarrollo por orden ministerial posterga su entrada en vigor hasta tanto dicha orden no esté debidamente publicada.

g) Actuaciones y procedimientos en casos de presunto delito contra la Hacienda Pública.

La disposición transitoria única apartado 8 prevé la aplicación de la nueva normativa para procedimientos inspectores que, a la fecha de entrada en vigor de la ley (12 de octubre), todavía no hubieran remitido el tanto del culpa al Ministerio Fiscal o al juez de lo Penal.

h) Causantes o colaboradores en los hechos supuestamente constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública.

La disposición transitoria única apartado 9 contempla la posibilidad de que aquellos ya imputados con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, que no pudieron ser declarados causantes o colaboradores en la comisión de la infracción tributaria, puedan serlo ahora con la nueva normativa a partir del día 12 de octubre.

i) Rebaja de sanciones en los casos de presentación convencional desatendiendo la obligación telemática.

En tal caso, y a pesar de la inexistencia de referencia expresa en la Ley 34/2015, resultan de aplicación los principios generales de retroactividad de la norma penal o sancionadora más favorable, razón por la cual la nueva previsión se aplicará en todos aquellos casos en los que la sanción no fuese firme a 12 de octubre de 2015, por estar pendiente de revisión administrativa o judicial.

j) Aportación o llevanza de libros registro por medios telemáticos.

La disposición adicional duodécima de la Ley 34/2015 posterga la entrada en vigor de esta previsión normativa al 1 de enero de 2017.

k) Infracciones y sanciones previstas en la Ley de Represión del Contrabando.

Se prevé su entrada en vigor el 22 de diciembre de 2015, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional duodécima apartado 2 de la Ley 34/2015.

Con respecto al régimen transitorio, huelga señalar que la entrada en vigor de la ley para sanciones por conflicto en la aplicación de la norma tributaria no podía articularse de otro modo, al no poder afectar a obligaciones o procedimientos vivos. Asimismo, es razonable la previsión general atinente a que las novedades en materia de plazos de duración de las actuaciones inspectoras se apliquen a procedimientos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, pero ya no lo es tanto que no se haga así con los supuestos de retroacción de las actuaciones inspectoras contemplados en el apartado 7 de la disposición transitoria única, pues en estos casos no estamos ante un

inicio de nuevas actuaciones inspectoras, sino de supuestos de continuación de unos procedimientos que se iniciaron con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma, careciendo de sentido que sean tratados de diferente forma. No obstante ello, los efectos respecto del plazo de retroacción no serán, por lo general, relevantes, como sí acontecería, por el contrario, de haberse mantenido la redacción de la LGT/2003. Nótese que esta en su artículo 150.5, hacía referencia a la posibilidad de completar actuaciones por todo el tiempo que restase del plazo del procedimiento inquisitivo, es decir, por todo aquel tiempo que con anterioridad no se hubiese consumido²⁰⁶. Esto último resultaría muy perjudicial para los procedimientos iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015 cuya retroacción se ordenase después, pues con esa regla, podrían asociarse periodos de tiempo muy amplios relacionados no con los 12 o 24 meses, sino con los 18 o 27 actuales. Sin embargo, ahora la regla es sustancialmente distinta, pues el artículo 150.7 dispone que la retroacción de actuaciones debe finalizar en el periodo que restase desde el momento de la retroacción hasta la conclusión del plazo general (18 o 27 meses) o en seis meses si este último fuera superior. El resultado, por lo tanto, no será generalmente perjudicial para el contribuyente, al tener su límite en esos seis meses.

No cabe decir lo mismo respecto de lo dispuesto en el apartado 8 de la disposición transitoria única. Iniciado un procedimiento con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley 35/2014, debería finalizar de conformidad con la normativa vigente en el momento de su inicio, sin que le afectasen cambios normativos posteriores que pudieran resultarles perjudiciales, más aún cuando, como es el caso, se trata de modificaciones que afectan a la determinación de responsabilidades penales y sancionadoras, donde, por imperativo constitucional, no cabe retroactividad alguna. Análogas consideraciones cabe realizar, por respeto a los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, respecto de la entrada en vigor de los apartados 1 y 2 del artículo 115, y del apartado 3 del artículo 70 de la LGT, que no debieran aplicarse a procedimientos ya iniciados con anterioridad a la promulgación de la reforma y que se verán afectados durante su sustanciación por nuevas condiciones que podrían comportar una regularización diferente y totalmente imprevista. Es más, pudieran dar lugar a consecuencias afflictivas derivadas de situaciones ya consolidadas con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma legal, lo que resultaría difícilmente conciliable con el principio de irretroactividad del Derecho administrativo sancionador²⁰⁷.

²⁰⁶ El precepto señalaba literalmente lo siguiente: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior (...)».

²⁰⁷ Ciertamente es que la retroactividad de la norma sancionadora más favorable o retroactividad *in bonam partem* no se establece explícitamente en el texto de la Carta Magna. Sin embargo, nuestro TC ha venido haciendo una interpretación a sensu contrario del artículo 9.3 de la CE que legitima este tipo de retroactividad más beneficiosa para el ciudadano (SSTC 8/1981, de 30 de marzo; 177/1994, de 10 de junio, y 99/2000, de 10 de abril). En su Sentencia 15/1981, de 7 de mayo, el máximo intérprete de la Constitución afirmó que «la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a sensu contrario en el artículo 9.3 de la Constitución que declara la irretroactividad de las no favorables o restrictivas de derechos individuales», pero añade acto seguido que no es «invocable, en vía de amparo, reservada a las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección Primera del Capítulo II del Título I de la Constitución [arts. 161 b) y 53.2 de la misma y 41 y concordantes de la Ley Orgánica del Tribunal

Constitucional]». En el plano administrativo, el artículo 128 de la LRJPAC establece que «serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor». En el sentir del TS, «la retroactividad de las leyes penales favorables al reo ha sido un principio siempre observado en nuestro Ordenamiento, y recogido en nuestras Leyes Penales básicas» (STS de 2 de enero de 2001), teniendo su fundamento «en que las conductas realizadas con anterioridad a una modificación legislativa, que por disposición soberana del legislador han dejado de ser delictivas o son sancionadas ahora más benévolamente, deben ser favorecidas por esta consideración más benigna, por elementales razones de justicia dado que el actual constituye el grado de reproche que la sociedad atribuye a las referidas conductas» (STS de 13 de julio de 2001). En el mismo sentido, SSTS de 26 de marzo de 1997 y 13 de julio de 2001. *Vid.* también las Sentencias de 15 de enero de 1988, 26 de junio de 1990, 26 de enero de 1991, 17 de mayo de 1991, 22 de enero de 1993, 14 de julio de 1993, 16 de marzo de 1994, 18 de marzo de 1995, 26 de enero de 1996, 29 de noviembre de 1996, 28 de abril de 1997, 26 de septiembre de 1997, 4 de octubre de 1997 y 17 de mayo de 2005. En el mismo sentido el pronunciamiento de otros Tribunales como la SAN de 23 de junio de 2005, SSTSJ de Extremadura de 20 de octubre de 2005, o de Galicia de 27 de marzo de 2007. *Vid.* al respecto PÉREZ PIAYA MORENO, C.: *Procedimiento Sancionador Tributario, especial referencia a su tramitación separada*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 47 y ss. VV. AA.: *Comentarios al nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 50; SANZ GANDASEGUI, F.: *La potestad sancionatoria de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, Edersa, Madrid, 1985, págs. 123 y 124. GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F.: *Sanciones administrativas. Garantías, derechos y recursos del presunto responsable*, Comares, Granada, 2006, pág. 46; GARBERÍ LLOBREGAT, J. y BUITRÓN RAMÍREZ, G.: *El procedimiento administrativo sancionador: comentarios al Título IX de la Ley 30/1992 («De la potestad sancionadora») y al Real Decreto 1398/1993, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos Prácticos y Legislación)*, Tirant lo Blanch, Valencia 2001, pág. 106; FALCÓN Y TELLA, R.: «La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1 y del artículo 10.2», *QF*, 2004, pág. 8; de este mismo autor «La aplicación retroactiva del límite de 120.000 euros en el delito fiscal y el Auto de la AP de Barcelona de 2 de noviembre de 2004», *QF*, núms. 21-22, 2004, pág. 6.