

Nº: 279/2020

SEÑORES :

Fernández de la Vega Sanz, Presidenta
Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer
Herrero y Rodríguez de Miñón
Ledesma Bartret
Aza Arias
Manzanares Samaniego
Camps Cervera
Alonso García
Hernández-Gil Álvarez-Cienfuegos,
Secretaria General

La Comisión Permanente del Consejo de Estado, en sesión celebrada el día 15 de julio de 2020, con asistencia de los señores que al margen se expresan, emitió, por unanimidad, el siguiente dictamen:

“En cumplimiento de Orden de V. E. de 6 de abril de 2020, que tuvo entrada el día 8 de mayo siguiente, el Consejo de Estado ha examinado el expediente relativo al anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y de modificación de diversas normas tributarias.

De los antecedentes remitidos resulta:

PRIMERO. Contenido del anteproyecto

El anteproyecto de Ley sometido a consulta se inicia con una extensa exposición de motivos que comienza haciendo referencia a los grandes objetivos que persigue la futura Ley: la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra

las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (conocida por sus siglas en inglés –Directiva ATAD)-; la modificación de diversas normas tributarias con la finalidad de “asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario”; en fin, la adopción de determinadas medidas organizativas y operativas que permitan a la Administración tributaria “el control de los contribuyentes con grandes patrimonios, así como en sus entornos societarios y familiares”.

Seguidamente, tras referirse a los principios de buena regulación que consagra la Ley 39/2015, de 1 de octubre, y hasta completar catorce apartados, la exposición de motivos se refiere con detalle a los principales contenidos del anteproyecto:

- El apartado III examina el origen y contenido de la Directiva (UE) 2016/1164, expone las razones que justifican el carácter parcial de su transposición, referida únicamente al régimen de transparencia fiscal internacional y a la imposición de salida, al tiempo que resume los principales cambios introducidos en la regulación legal vigente en materia de imposición sobre sociedades y sobre la renta de no residentes:
- En cuanto al régimen de transparencia, se refieren esencialmente a la imputación de rentas (se incluyen las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero y algunos nuevos supuestos, como las rentas derivadas de operaciones de arrendamiento financiero o de actividades de seguros y bancarias) y al nivel de protección de las bases imponibles nacionales (por ejemplo, se incluyen rentas que no están previstas en la normativa europea).
- En cuanto al impuesto de salida (el conocido como *exit tax*), se adecua a la Directiva la regulación del supuesto en que el cambio de residencia se hubiera producido a otro Estado miembro de la Unión Europea (fraccionamiento del pago del impuesto a lo largo de cinco años). Y, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se incluye un

nuevo supuesto de hecho imponible referido al traslado de la actividad realizada por establecimiento permanente.

- El apartado IV refleja la introducción del concepto de jurisdicción no cooperativa, que permite una ampliación del concepto de paraíso fiscal y atiende a “criterios de equidad fiscal y transparencia”.
- El apartado V trata las modificaciones que se introducen en el marco legal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que son de variada naturaleza y que se refieren, entre otros aspectos, a la valoración de los bienes objeto de transmisiones a título lucrativo, al establecimiento de nuevas obligaciones de información en relación con la tenencia y operativa con monedas virtuales, al régimen de los seguros de vida en los que el tenedor asume el riesgo de la inversión o a la homogeneización de las reglas aplicables a las instituciones de inversión colectiva cotizadas (régimen de diferimiento, retenciones) con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen.
- El apartado VI se destina a las modificaciones introducidas en los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La novedad fundamental es que se modifica la base imponible de estos impuestos, tomando como tal “el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera” y, en el caso de bienes inmuebles, el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario. Se completa dicho cambio con una revisión de los métodos de comprobación.
Adicionalmente, se introducen otros cambios en materia de acumulación de donaciones y de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a todos los no residentes, en cuanto a la valoración de los seguros de vida en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio y en cuanto a la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las compras por comerciantes a particulares de artículos de oro y joyería.

- En cuanto a la imposición indirecta, los apartados VII y VIII recogen las modificaciones que se introducen en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario, las cuales se centran en el régimen de responsabilidad tributaria y tienen como finalidad evitar interpretaciones erróneas que puedan dar lugar a situaciones de abuso o fraude.

Por su parte, el apartado IX se refiere a los Impuestos especiales de fabricación, destacando la revisión de la definición de depósito legal, así como la tipificación de nuevas infracciones.

- El apartado X de la exposición de motivos, el más extenso de todos, tiene por objeto resumir las modificaciones que se introducen en la Ley General Tributaria. Se introduce la prohibición de establecer mecanismos extraordinarios de regularización fiscal que impliquen disminución de la cuantía de la deuda tributaria; en el ámbito del régimen de asistencia mutua se reconocen expresamente las competencias de la Dirección General de Tributos; se introducen diversos ajustes en las disposiciones relativas a intereses de demora y se modifica el sistema de recargos por extemporaneidad; se establece la obligación de que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a determinados requisitos que garanticen su integridad e inalterabilidad; se revisa el régimen de representación de los no residentes; se prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares durante de los procedimientos de suspensión; se introducen diversos ajustes en la regulación de la lista de deudores tributarios (se incluye a los responsables solidarios y se precisan las reglas de cómputo de pagos para salir de la lista); se modifican las causas de terminación del procedimiento de gestión para adecuarlo a lo previsto en la legislación aduanera para los derechos de importación; se incluye un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras por razón de la cooperación y coordinación entre Administración tributaria del Estado y Administraciones tributarias forales; se elimina el carácter obligatorio del informe de disconformidad; se dispone que la reiteración de reiteradas solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión no impide el inicio del periodo ejecutivo; se introduce alguna aclaración en el ámbito de la responsabilidad

solidaria para precisar que las vicisitudes acaecidas respecto al deudor principal no se proyectan sobre el procedimiento seguido con el responsable; se contemplan diversas modificaciones en el régimen de infracciones y sanciones (sujetos infractores, reducciones aplicables a las sanciones, plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador); se prevé la posibilidad de inadmitir las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías cuando la documentación adjunta no cumpla los requisitos exigidos; en el ámbito de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, se introduce la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero; se sitúa en cinco años el periodo de tiempo de conservación por las instituciones financieras de las pruebas documentales, de las declaraciones y de la demás información utilizada; en fin, en el marco del régimen de garantías globales previsto en el vigente Código Aduanero comunitario, se establece la responsabilidad de los representantes aduaneros por los importes no satisfechos por el deudor o no recaudados con la ejecución de garantía.

- El apartado XI enuncia las modificaciones que se introducen en la regulación del catastro inmobiliario y que afectan esencialmente al régimen de comunicaciones, al procedimiento de subsanación y al valor de referencia.
- El apartado XII se destina al Impuesto sobre Actividades Económicas, destacando las modificaciones relativas a la noción de grupo de sociedades y a la regla para el cálculo neto de la cifra de negocios.
- El apartado XIII enumera los principales ajustes introducidos en el régimen legal del juego, que tienen como denominador común la lucha contra el fraude: se introducen varias medidas en el ámbito de las apuestas deportivas; se amplían las entidades obligadas a atender requerimientos de información; se impone a los operadores la obligación de elaborar un manual específico para colaborar en la lucha contra el fraude; se introducen nuevos tipos infractores; se prevé la publicación en la página web de la autoridad competente de información singularizada asociada al juego no autorizado; en fin, se contempla expresamente el especial deber de

colaboración con la Administración tributaria de la sociedad estatal “Loterías y Apuestas del Estado, S. M. E., S. A.”.

- Por último, el apartado XIV resume los ajustes que afectan a la utilización de medios de pago en efectivo, disminuyendo el límite general que pasa de 2.500 euros a 1.000 euros, excepto para personas físicas que no actúen en calidad de empresarios o profesionales (en el caso de personas físicas particulares con domicilio fiscal fuera de España, el límite pasa a ser de 10.000 euros) y adecuando el procedimiento sancionador a las previsiones de la Ley 39/2015.

La parte dispositiva del anteproyecto se estructura en dieciséis artículos, una disposición transitoria y cuatro disposiciones finales.

El artículo primero aborda la modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en los siguientes términos:

- Se modifica el apartado 1 del artículo 19 (“Cambios de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas especiales”). Cabe destacar, para el supuesto de cambio de residencia, la sustitución del aplazamiento por la Administración tributaria, a solicitud del contribuyente, del pago de la deuda tributaria por una opción del contribuyente por el fraccionamiento de dicho pago en quintas partes anuales iguales. El precepto establece los principales aspectos de esta opción, entre ellos las condiciones para su ejercicio, las reglas sobre vencimiento y exigibilidad de las fracciones, el régimen de garantías y los supuestos de pérdida de la vigencia del fraccionamiento.
- Se da nueva redacción al artículo 100 (“Imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes”). La principal novedad que se introduce es la regulación de la imputación de rentas también en el caso de establecimientos permanentes; y también se revisa el listado de rentas objeto de imputación.

- Se añade una nueva disposición adicional decimosexta, referida a los “supuestos exceptuados de pago a cuenta sobre determinadas rentas procedentes de instituciones de inversión colectiva”.

El artículo segundo modifica los siguientes artículos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo:

- Se da nueva redacción al apartado 5 del artículo 18 (“Determinación de la base imponible”) y se añaden tres nuevos apartados, del 6 al 8. Se incluye un nuevo supuesto de hecho imponible referido al traslado al extranjero de la actividad realizada por un establecimiento permanente situado en territorio español; y se regula la opción de fraccionamiento en términos similares a los previstos para el Impuesto sobre Sociedades.
- Se modifica el artículo 20 (“Período impositivo y devengo”) para incluir el supuesto de traslado al extranjero de la actividad del establecimiento permanente.

El artículo tercero contiene las modificaciones que afectan a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

- Se da nueva redacción a la letra h) del apartado 2 del artículo 14 (“Imputación temporal”), en cuanto a la exclusión de la regla especial de imputación temporal, como rendimiento del capital mobiliario, del procedente de los contratos de seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión. La finalidad de esta modificación es adecuar las previsiones del precepto en cuestión al vigente marco normativo de la actividad aseguradora, en particular en lo relativo a las exigencias que han de cumplir los activos en que se materialice la inversión de las provisiones.
- Se modifica el artículo 36 (“Transmisiones a título lucrativo”) para contemplar específicamente el supuesto de “adquisiciones lucrativas por causa de

muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente”.

- Se da nueva redacción al artículo 91 (“Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional”). En línea con la redacción prevista para el artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se revisa el listado de rentas objeto de imputación.
- Se modifican los apartados 1.a) y 2.a) del artículo 94 (“Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva”). Se actualizan las remisiones pertinentes en el caso de instituciones cotizadas, que pasan a hacerse al artículo 79 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio; y para homogeneizar el tratamiento fiscal de este tipo de instituciones de inversión colectiva con independencia del mercado en el que coticen, excluyendo en todo caso la aplicación del régimen de diferimiento por inversión.
- Se añaden dos nuevos apartados, el 6 y el 7, a la disposición adicional decimotercera (“Obligaciones de información”) para introducir sendas obligaciones de información relativas a la tenencia de monedas virtuales y a la operativa con las mismas.
- Se introduce una nueva disposición adicional cuadragésima novena, que establece los “supuestos exceptuados de pago a cuenta sobre determinadas rentas procedentes de instituciones de inversión colectiva”.
- Se incorpora una nueva disposición transitoria trigésima sexta, referida a la “aplicación del régimen de diferimiento a determinadas participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas con anterioridad a 1 de enero de 2021”.

El artículo cuarto aborda la modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los siguientes términos:

- Se da nueva redacción al artículo 9 (“Base imponible”) para establecer que el valor de los bienes y derechos, a los efectos de este impuesto, es el valor de mercado; y que, en el caso de los bienes inmuebles, es el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto. La modificación propuesta se completa con determinadas reglas para los supuestos en que concurren varios valores (optándose en todos los casos por el valor superior) y con el régimen de impugnación de dicho valor de referencia.
- Se modifican los artículos 12 y 16 (“Cargas deducibles” en las adquisiciones *mortis causa* y en las transmisiones lucrativas *inter vivos*, respectivamente) para eliminar la referencia al valor “real”.
- Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 18 (“Normas generales” sobre comprobación de valores”) para actualizar la referencia normativa a la Ley General Tributaria y para eliminar la referencia al valor “real”.
- Se da nueva redacción al artículo 30 y a su rúbrica, que pasa a ser la de “acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios”, para introducir los ajustes necesarios a los efectos de incluir “las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas [donante y donatario]”.
- Se modifica el apartado 1 de la disposición adicional segunda (“Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado”) para prever su aplicación general a los contribuyentes no residentes en España, eliminando la exigencia de residencia en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

El artículo quinto tiene por objeto la modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio:

- Se ajusta el apartado 1 del artículo 10 (base imponible en el caso de bienes inmuebles) para incluir el valor determinado por la Administración a efectos de otros tributos.
- Se da nueva redacción al artículo 17 (“Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias”) para establecer reglas específicas de valoración en el caso de que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto o cuando se perciban rentas procedentes de un seguro de vida.

El artículo sexto da nueva redacción a diversos artículos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre:

- Se modifica el apartado 5 del artículo 7 (relativo al hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales) para delimitar con mayor precisión los supuestos de no sujeción en él previstos.
- Se da nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 10 (relativo a la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales) y su actual apartado 2 pasa a ser apartado 3. Se establece, en consonancia con los cambios introducidos en alguno de los impuestos precedentes, que el valor de los bienes y derechos, a los efectos de este impuesto, es el valor de mercado, eliminándose las referencias al valor “real”; y que, en el caso de los bienes inmuebles, es el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto. La modificación propuesta se completa con determinadas reglas para los supuestos en que concurren varios valores (optándose en todos los casos por el valor superior) y con el régimen de impugnación de dicho valor de referencia.
- Se modifican el apartado 3 del artículo 13 y el apartado 1 del artículo 17 (que establecen reglas especiales en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales) para suprimir la referencia al valor “real”.

- Se modifican los apartados 2 y 4 del artículo 25 (relativo a la base imponible del impuesto sobre operaciones societarias) para suprimir la referencia al valor “real” e introducir una remisión a las reglas de valoración del nuevo artículo 10.
- Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 30 (base imponible del impuesto sobre documentos notariales) para precisar que, en el caso de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado conforme al nuevo artículo 10.
- Se modifican los apartados 1, 2 y 5 del artículo 46 (relativo a la comprobación de valores) para suprimir la referencia al valor “real” y actualizar las remisiones a la Ley General Tributaria.

El artículo séptimo modifica el artículo 314 (“Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” de la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial) del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre. Se introducen los ajustes correspondientes para suprimir las referencias al valor “real” y se incluye una remisión al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos a los efectos de la valoración de bienes inmuebles.

El artículo octavo modifica diversos preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Se da nueva redacción a los apartados tres y cuatro del artículo 87 (“Responsables del impuesto”) para ampliar el ámbito subjetivo de la responsabilidad subsidiaria y actualizar la referencia al “recinto aduanero”.
- Se modifica el apartado siete del artículo 163 *nonies* (“Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades”) para precisar que la entidad dominante será sujeto infractor de las obligaciones derivadas

del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada.

- Se modifica el apartado quinto (“Régimen de depósito distinto de los aduaneros”) del anexo para introducir los ajustes pertinentes en el régimen de responsabilidad subsidiaria de los titulares de estos depósitos.

El artículo noveno aborda la modificación de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

- Se da nueva redacción a los apartados 2.3.º, 3 y 4 del artículo 21 bis (“Responsables del impuesto”) para ajustar la regulación en ellos contenida a los cambios introducidos en el marco legal del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Se añade un nuevo apartado 11 al artículo 63 (“Infracciones y sanciones”) para tipificar una nueva infracción sobre el retraso en la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria.

El artículo décimo introduce los siguientes cambios en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales:

- Se modifica el apartado 10 del artículo 4 (“Conceptos y definiciones”) para precisar la definición de “depósito fiscal”.
- Se modifica el apartado 2 para añadir dos nuevas letras d) y e), se da nueva redacción a los apartados 3 y 6 y se añade un nuevo apartado 8 en el artículo 19 (“Infracciones y sanciones” en los impuestos especiales de fabricación). Se tipifican dos nuevas infracciones graves y una leve; y se adecuan las sanciones procedentes.
- Se da nueva redacción al apartado 2 del artículo 87 (“Infracciones y sanciones” en el Impuesto Especial sobre el Carbón) y se introducen dos

nuevos apartados 3 y 4, en línea con las modificaciones introducidas en el régimen de infracciones y sanciones aplicable a los impuestos especiales de fabricación.

- Similares ajustes se introducen en el artículo 103 (“Infracciones y sanciones” en el Impuesto Especial sobre la Electricidad”).

El artículo undécimo se dedica a las modificaciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

- Se modifica el apartado 1 del artículo 3 (“Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario”) para incluir la prohibición de mecanismos extraordinarios de regularización fiscal que puedan suponer una minoración de la deuda tributaria devengada.
- Se da nueva redacción al apartado 3 del artículo 5 (“La Administración tributaria”) para precisar el régimen competencial en el caso de los procedimientos amistosos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Se modifica la letra f) del apartado 2 del artículo 26 (“Interés de demora”) para aclarar el régimen de devengo de intereses de demora en el caso de obtención de una devolución improcedente.
- Se da nueva redacción al apartado 2 del artículo 27 (“Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”). Cabe destacar el establecimiento de un sistema de recargos crecientes del uno por ciento por cada mes completo de retraso durante los doce primeros meses, así como la previsión de una excepción a la imposición de recargo en determinados supuestos en los que se produzca la regularización por el contribuyente y concurren otras circunstancias, siempre y cuando la conducta tributaria no haya sido objeto de sanción.
- En la nueva letra j) del apartado 2 del artículo 29 (“Obligaciones tributarias formales”) se introduce una nueva obligación para los productores,

comercializadores y usuarios de sistemas y programas electrónicos e informáticos con la finalidad de evitar la manipulación de los datos contables y de gestión.

- Se da nueva redacción al apartado 2 del artículo 31 (“Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo”) y al apartado 2 del artículo 32 (“Devolución de ingresos indebidos”) para excluir determinados periodos del cálculo de los intereses de demora (dilaciones del procedimiento que no sean imputables a la Administración y periodos de extensión del procedimiento inspector).
- Se modifica el artículo 47 (“Representación de personas o entidades no residentes”) para suprimir el carácter obligatorio del representante “cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria”.
- Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 81 (“Medidas cautelares”), renumerándose los apartados siguientes, para incorporar la posibilidad de adoptar medidas cautelares en determinadas solicitudes de suspensión (con dispensa de garantías o con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática).
- Se da nueva redacción a los apartados 1, 4 y 6 del artículo 95 bis (“Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias”). Entre otras previsiones, se disminuye el umbral para la inclusión en la lista (pasa a 600.000 euros), se incluye a los responsables solidarios, se contempla la posibilidad de exclusión de la lista de los deudores tributarios que hayan abonado íntegramente el importe pendiente de deudas y sanciones, y se actualizan las referencias a la normativa sobre protección de datos.
- Se modifica la letra b) y se introduce una nueva letra c) en el artículo 130 (“Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración”) para contemplar expresamente el supuesto de los tributos liquidados por importaciones de bienes.

- Se da nueva redacción al apartado 3 del artículo 150 (“Plazo de las actuaciones inspectoras”) para añadir un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, referido a la aplicación de determinados instrumentos (comunicaciones) dirigidos a facilitar la cooperación y la coordinación entre la Administración tributaria estatal y las de los territorios forales.
- Se modifica el apartado 2 del artículo 157 (“Actas de disconformidad”) para eliminar el carácter obligatorio del informe del actuario.
- Se modifica el apartado 2 del artículo 161 (“Recaudación en período ejecutivo”) para precisar que la reiteración de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación que anteriormente hubieran sido denegadas no impide el inicio del periodo ejecutivo; y para aclarar que la declaración de concurso no afecta al periodo voluntario.
- Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 175 (“Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria”) para precisar que las referencias han de entenderse hechas al periodo voluntario de pago “original”.
- Se añade una nueva letra h) en el apartado 1 del artículo 181 (“Sujetos infractores”) para incluir, entre dichos sujetos, a la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del IVA.
- Se modifican los apartados 1 y 3 del artículo 188 (“Reducción de las sanciones”) para incrementar los porcentajes de reducción en el caso de las actas con acuerdo (del 50% al 65%) y en el caso de pronto pago (del 25% al 40%).
- Se modifican el apartado 4 del artículo 198 (“Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones”) y el apartado 7 del artículo 199 (“Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca

perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información”) para elevar el importe mínimo de la sanción (de 100 euros a 600 euros) cuando, tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, la falta de presentación se refiera a la declaración sumaria de entrada.

- Se introduce un nuevo artículo 201 bis (“Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable”).
- Se da nueva redacción al apartado 2 del artículo 209 (“Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria”) para modificar el plazo máximo para el inicio de determinados procedimientos sancionadores, que pasa de tres a seis meses.
- Se introducen dos apartados 6 y 9 en el artículo 233 (“Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa”), renumerándose los apartados existentes. En concreto, se prevé la posibilidad de que el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión a trámite de determinadas solicitudes de suspensión; y se permite que la Administración tributaria pueda, en el caso de solicitudes de suspensión con dispensa de garantías o con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, y siempre que la deuda se encuentre en periodo ejecutivo, continuar las actuaciones, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud, si ésta finalmente fuera aceptada.
- Se da nueva redacción a los apartados 1 y 2 de la disposición adicional decimoctava (“Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”) para incluir la información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, de las que se sea titular o se tenga la condición de beneficiario o sobre las que se ostente poder de disposición. Asimismo, se determina el régimen de infracciones y sanciones aplicable al incumplimiento de esta obligación.

- Se añade una nueva letra d) al apartado 1 de la disposición adicional vigésima (“Tributos integrantes de la deuda aduanera”) para precisar que no será de aplicación a las declaraciones aduaneras el régimen de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria.
- Se modifica el apartado 6 de la disposición adicional vigesimosegunda (“Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua”), ampliando el periodo de conservación de la documentación hasta la finalización del quinto año siguiente a aquel en el que se deba suministrar la información respecto de las citadas cuentas.
- Se incorpora una nueva disposición adicional vigesimotercera (“Garantías globales en la deuda aduanera”).

El artículo duodécimo introduce los siguientes cambios en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo:

- Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 3 (“Contenido” del Catastro Inmobiliario) para precisar la mención al “valor de referencia”, suprimiéndose el inciso “de mercado”.
- Se modifica el artículo 14 (“Procedimiento de incorporación mediante comunicaciones”). Entre otras previsiones se incluyen dos nuevos supuestos, referidos a las nuevas construcciones y alteraciones comunicadas por las entidades locales o aquellas que realicen la gestión del IBI, por un lado, y a las alteraciones comunicadas con base en el deber de colaboración (letras f) y g) del apartado 1; se precisa que estos nuevos supuestos no eximen, como regla general, de la obligación de declarar; y se posibilita que el procedimiento de comunicación pueda iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución en aquellos supuestos en que no existan terceros afectados, regulándose a continuación los trámites a seguir.

- Se modifica el apartado 1 del artículo 18 (“Procedimientos de subsanación de discrepancias y de rectificación”) para introducir diversos ajustes que garanticen la mejor coordinación entre descripción catastral y realidad inmobiliaria. A tal efecto, la principal modificación que se introduce es que la resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia de la discrepancia (y no desde la fecha en que se adopte, como establece la redacción vigente).
- Se da nueva redacción al apartado 2 del artículo 20 (“Documentación y eficacia de las actuaciones inspectoras”) para fijar el plazo para iniciar el procedimiento sancionador en seis meses.
- Se da nueva redacción a la disposición transitoria novena y a su título, que pasa a ser “régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de cada inmueble”. En tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario pertinente, se adoptan las normas transitorias para calcular el valor de referencia de los inmuebles, distinguiendo entre inmuebles rústicos sin construcciones e inmuebles urbanos y rústicos con construcciones.
- Se introduce una disposición transitoria décima (“Plazos para la realización de los trámites previstos en la disposición final tercera”).
- Se modifica la disposición final tercera, que pasa a denominarse “Valor de referencia”. Se establecen las reglas para el cálculo del nuevo valor de referencia de los inmuebles, que se basa en los elementos (módulos de valor medio y factores de minoración) que publique con periodicidad anual la Dirección General del Catastro; se regula el procedimiento para su publicación, previo trámite de audiencia colectiva, y el régimen de impugnación; en fin, se contempla un anuncio informativo anual para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble.

El artículo decimotercero da nueva redacción a la letra c) del apartado 1 del artículo 82 (exenciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Se

introducen algunas precisiones para delimitar más correctamente a qué sujetos pasivos se refiere (por ejemplo, en el caso de las personas físicas, se precisa que se incluyen tanto residentes como no residentes) y con qué alcance (por ejemplo, en el caso de grupos de entidades a los efectos del cálculo del importe neto de la cifra de negocios) y se actualizan diversas remisiones normativas.

El artículo decimocuarto comprende las modificaciones que afectan a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal:

- Se da nueva redacción a la disposición adicional primera, que pasa a titularse “definición de jurisdicción no cooperativa”. Se incorpora este concepto que sustituye al de paraíso fiscal, se amplían los criterios para actualizar la relación de países y territorios considerados como tales y se habilita a la orden ministerial para fijar esta relación.
- Se añade una nueva disposición adicional décima (“Referencias normativas”).
- Se modifica la disposición transitoria segunda, incluido su título, que pasa a ser “aplicación transitoria de la consideración de jurisdicción no cooperativa”, para ajustar el nuevo rango de la norma de desarrollo (orden ministerial en lugar de real decreto) y la referencia al Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

El artículo decimoquinto introduce las siguientes modificaciones en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego:

- Se añade una letra f) al apartado 4 y las letras f) y g) al apartado 5 del artículo 10 (“Licencias generales”). Por un lado, se incluye una nueva obligación de los licenciatarios relativa a los requisitos que ha de cumplir la identificación comercial de la actividad; por otro lado, se añaden dos nuevos compromisos para los operadores habilitados, relativos a la lucha contra el fraude mediante la elaboración y aplicación de un manual de prevención y a

la observancia de la debida diligencia en el seguimiento de la actividad de los participantes.

- Se modifica la letra c) y se añade una letra k) al apartado 2 y se añade un apartado 4 al artículo 13 (“Los operadores”). Se excluye de la posibilidad de ser titular de licencia a quien no hubiese satisfecho el pago de cualesquiera sanciones pecuniarias por infracciones de la Ley 13/2011; y se precisa que cualquier variación en la titularidad del capital social de los licenciarios implicará una nueva acreditación de los requisitos exigidos.
- Se modifica el apartado 8 y se añade un nuevo apartado 15 en el artículo 21 (“Funciones” de la Comisión Nacional del Juego). Se amplía el elenco de sujetos a los que la Comisión puede requerir información para perseguir el juego no autorizado y se incluye una nueva función, consistente en combatir el fraude en el entorno de las actividades del juego, incluyendo el fraude en las apuestas deportivas, y colaborar con las autoridades competentes.
- Se añade un apartado 6 al artículo 24 (“Inspección y control” a cargo de la Comisión Nacional del Juego) para permitir el acceso a los datos de identidad tratados por las federaciones deportivas españolas y que sean necesarios para controlar el cumplimiento de las prohibiciones subjetivas.
- Se modifican las letras e) y n) y se añaden las letras ñ) y o) al artículo 40 (“Infracciones graves”). Cabe destacar la introducción de dos nuevas infracciones: el incumplimiento de los requisitos y obligaciones en materia de juego responsable y de protección de los jugadores; y promover o facilitar la participación desde España en actividades de juego a través de páginas web distintas a las legalmente habilitadas.
- Se añade una letra f) al artículo 41 (“Infracciones leves”) para tipificar como infracción leve la participación desde España en actividades de juego a través de páginas web distintas a las legalmente habilitadas.
- Se añade un nuevo artículo 47 bis (“Publicación de información relativa a infracciones”).

- Se incorpora una nueva disposición octava (“Suministro de información de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S. M. E., S. A.”).

El artículo decimosexto da nueva redacción a diversos apartados del artículo 7 (“Limitaciones a los pagos en efectivo”) de 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. Entre otras previsiones, se establece como nuevo límite general para las operaciones en efectivo la cantidad de 1.000 euros, manteniéndose el vigente de 2.500 euros para las personas físicas que no actúen en calidad de empresarios o profesionales (apartado uno.1), se adecua el procedimiento sancionador al marco normativo que resulta de las Leyes 39/2015 y 40/2015 (apartado tres.1) y se recogen las especialidades de este procedimiento sancionador (nuevo punto 5 del apartado tres), entre las que destaca la reducción del 50% del importe de la sanción en el caso de que se pague antes de la notificación de la resolución.

La disposición transitoria única contiene el “régimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones y limitación de pagos en efectivo”.

La disposición final primera precisa que la Ley se dicta al amparo de las competencias del Estado contempladas en artículo 149.1.10.^a, 11.^a, 13.^a y 14.^a de la Constitución.

La disposición final segunda deja constancia de que mediante esta Ley se incorpora al Derecho español la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado anterior.

La disposición final tercera habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la Ley.

La disposición final cuarta prevé que la Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, aunque establece seguidamente reglas específicas en cuanto a determinados preceptos.

SEGUNDO. Contenido del expediente

A) Obran en el expediente las sucesivas versiones del anteproyecto de Ley sometido a consulta (incluida su versión definitiva), al que se acompaña la preceptiva memoria del análisis de impacto normativo.

En la memoria se examina la oportunidad del anteproyecto y se expone con detalle su contenido, por referencia a cada uno de los bloques normativos que resultan afectados, describiéndose la tramitación seguida. Finaliza con el análisis de impactos, que incluye los impactos económico y presupuestario, por razón de género, en la infancia y en la adolescencia, así como en la familia.

A la vista de las diferentes disposiciones afectadas y de la distinta entidad de las modificaciones previstas, no parece oportuno incorporar en este apartado un resumen de las principales consideraciones que se efectúan en la memoria ni de los impactos apreciados, sin perjuicio de que puedan reproducirse al hilo de las observaciones que más adelante se formulan en relación con la tramitación seguida y con el contenido del texto proyectado.

B) Se ha prescindido del trámite de consulta pública previa al que se refiere el apartado 2 del artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, ya que -afirma la memoria- mediante esta norma se procede a efectuar modificaciones parciales de diversas leyes.

C) El 23 de octubre de 2018, se sometió a audiencia e información pública un primer texto del anteproyecto de Ley, finalizando dicho trámite el 15 de noviembre siguiente.

Han formulado observaciones las siguientes Comunidades Autónomas: Comunidad Valenciana (Consejería de Hacienda y Modelo Económico); Canarias (Agencia Tributaria); Andalucía (Consejería de Economía, Hacienda y Administración Pública); Castilla y León (Consejería de Economía y Hacienda); Madrid (Consejería de Economía, Empleo y Hacienda);

Galicia (Agencia Tributaria y Consejería de Hacienda); Aragón (Dirección General de Tributos); Principado de Asturias; y Castilla-La Mancha.

También han intervenido en el expediente la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) y el Ayuntamiento de Barcelona.

Obran asimismo en el expediente las observaciones formuladas por diversos profesionales y entidades representativas de los sectores afectados: D. José Cosín Álvarez; Comisiones Obreras (CC.OO); Federación Nacional de Asociaciones de Trabajadores Autónomos (ATA); Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España; F&J Martín Abogados; Federación Española de Transitarios (Feteia-Oltra); Asociación Empresarial del Seguro (UNESPA); Asociación Española de Couriers Internacionales (AECI); Consejo General de Colegios de Agentes y Comisionistas de Aduanas; Asociación Nacional Grandes Empresas de Distribución (ANGED); Micro, Petita i Mitjana Empresa de Catalunya (PIMEC); Tactical Whistleblower; Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España; Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI); Asociación Profesional de Compañías Privadas de Servicios de Seguridad (APROSER); Federación Española de Asociaciones Profesionales de Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales (FETTAF); D. Alfonso Moncasi Masip; D. Frederic Febrer Colomina; D. Juan Blanco Gutiérrez; Inspectores de Hacienda del Estado (IHE); Consejo General de Economistas; Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, S. M. E., S. A.; Asociación Española de Banca (AEB); D. José Luis García Molina; Cuatrecasas (en representación de las sociedades DWS, Vanguard Asset Management, Ltd. y Sociéte Générale Sucursal en España); Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA); Unión de Petroleros Independientes (UPI); Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF); Cámara de Comercio de España; Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE); Emisores Españoles; Cervecedores de España; ATQ Asterquigas; Coalición de Creadores e Industrias de Contenidos; Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA); D. José A. Rozas Valdés; GM Fuel Tank, S. L.; Federación Española de Carreras al Trote (FECT); Fundación Impuestos y Competitividad; Okkum, technologies de gestió; D. Javier Andrade Cabello; D. Enrique Beaus Climent; D. Germán Orón Moratal; y

D.^a Teresa Benito. El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España mostró su conformidad con el texto proyectado.

D) En el ámbito del Ministerio de Hacienda se registraron los escritos de la Inspección General, la Dirección General del Juego, la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local y la Dirección General del Catastro. Asimismo, han formulado alegaciones el presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central y el Gabinete del Presidente de la AEAT. Y han mostrado su conformidad con el texto proyectado la Dirección General de Fondos Europeos y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

También consta la preceptiva intervención de la Secretaría General Técnica del Departamento, que se concreta en la emisión de dos informes, de fechas 29 de agosto y 12 de septiembre de 2019, en los que únicamente se formulan observaciones de carácter formal.

Asimismo, integran el expediente las conformidades de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos y de la Subsecretaría.

E) En cuanto a otros departamentos ministeriales, se han recibido las observaciones formuladas por la Dirección General de Régimen Jurídico Autonómico y Local del Ministerio de Política Territorial y Función Pública; y han mostrado su conformidad con el texto proyectado las Secretarías Generales Técnicas de los Ministerios de Fomento y de Sanidad, Consumo y Bienestar Social.

Asimismo, ha informado el anteproyecto la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del Ministerio de Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática (informe de 24 de febrero de 2020).

F) Las observaciones realizadas versan sobre materias muy diversas y tienen distinto alcance, por lo que se reproducirán en el momento en que, en su caso, sean tomadas en consideración. De todos modos, ha de precisarse que no se tomarán en consideración las propuestas concretas sobre contenidos que no se integran en el anteproyecto de Ley sometido a consulta.

Se han elaborado unas “fichas de revisión de las observaciones formuladas por proponente y explicación de las razones para su incorporación o no al texto del anteproyecto”.

Estas fichas no integraban el expediente inicialmente remitido al Consejo de Estado, aunque se han enviado con posterioridad.

G) Por último, según indica la memoria, se han realizado las siguientes actuaciones en el ámbito de la Unión Europea:

- Como consecuencia de la modificación del régimen de los pagos en efectivo y para dar cumplimiento a la exigencia de consulta previa prevista en el artículo 127.4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el Banco Central Europeo emitió su dictamen el 1 de febrero de 2020.
- De otra parte, se ha realizado la correspondiente comunicación a la Unión Europea para dar cumplimiento a lo establecido en la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información.

Ninguno de estos documentos obra en el expediente remitido.

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

I. Objeto y competencia

El expediente remitido se refiere a un anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y de modificación de diversas normas tributarias.

La orden de remisión solicita el “preceptivo dictamen” de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, con invocación de los artículos 20 y 22 de su Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, y de los artículos 3 y 138 de su Reglamento Orgánico, aprobado por el Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio.

Los términos de la orden de remisión suscitan las siguientes observaciones:

- Por un lado, no tiene en cuenta que, conforme a lo dispuesto por el artículo 21.2 de la Ley Orgánica antes mencionada, es el Pleno del Consejo de Estado el que debe ser consultado en los “anteproyectos de leyes que hayan de dictarse en ejecución, cumplimiento o desarrollo del derecho comunitario europeo”. Por tanto, en lo que atañe a la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, debe recabarse el preceptivo dictamen del Pleno.
- Por otro lado, y en cuanto a los demás contenidos del anteproyecto de Ley sometido a consulta, ni el artículo 21 de la Ley Orgánica 3/1980 en relación con el Pleno, ni su artículo 22 en relación con la Comisión Permanente, establecen la preceptividad del dictamen, que, por tanto, debe entenderse emitido con carácter potestativo, conforme a lo dispuesto por el artículo 25.1 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado.

Sea como fuere, por Acuerdo del Consejo de Ministros adoptado en su reunión del día 7 de julio de 2020, que tuvo entrada en el Consejo de Estado el siguiente día 8, y con fundamento en el artículo 19.2 de dicha ley orgánica, se ha solicitado que el dictamen sea emitido “no más tarde del día 17 de julio de 2020” -por tanto, en un plazo inferior a diez días-, por lo que, conforme al precepto citado, la competencia para su despacho pasa a corresponder a la Comisión Permanente.

En particular, se afirma en dicho acuerdo que los objetivos del anteproyecto y las circunstancias que concurren en su aprobación “hacen

aconsejable acelerar en todo lo posible la aprobación del citado anteproyecto de ley en aras de cumplir el plazo con la incorporación del Derecho de la Unión Europea al ordenamiento interno, así como atender de forma urgente a la nueva situación económica y fiscal creada como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19”.

II. Tramitación del expediente

El anteproyecto de Ley sometido a consulta respeta, en líneas generales, la tramitación prevista, para las iniciativas de esta índole, en el artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

El texto del anteproyecto se acompaña de la preceptiva memoria del análisis de impacto normativo, que tiene el contenido previsto en el apartado 3 del mencionado precepto, y ha sido sometido a audiencia e información pública (apartado 6), habiendo formulado alegaciones diversos profesionales, así como las entidades y corporaciones representativas de los sectores afectados.

Se han evacuado también cuantos informes se estimaron convenientes para garantizar el acierto y legalidad de la norma, así como los que, con carácter preceptivo, corresponden a la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda en su condición de departamento proponente (apartado 5) y a la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del Ministerio de la Presidencia (apartado 9).

Cabe, no obstante, realizar algunas puntualizaciones:

- Se ha prescindido del trámite de consulta pública previa a la elaboración del anteproyecto para recabar la opinión de los sujetos potencialmente afectados por la norma y de las organizaciones más representativas en el ámbito objeto de regulación (artículo 26.2). Aun siendo cierto que esta opción pudiera tener encaje en la excepción referida a proyectos normativos que “regulen aspectos parciales de una materia”, también lo es que incorpora contenidos que pueden incidir de forma notable en la

actividad a la que afectan o en las relaciones de los contribuyentes con la Administración tributaria, por lo que hubiera sido altamente aconsejable la instrucción de dicho trámite.

- Asimismo, debiera haber integrado el expediente la documentación relativa a los preceptivos informes y comunicaciones en el ámbito de la Unión Europea. Desde la perspectiva del Derecho europeo, y más teniendo en cuenta la extensión del anteproyecto, también hubiera sido deseable contar con una tabla de transposición.
- En fin, debiera haberse recabado el informe del Consejo Económico y Social, en materia que se considera de su competencia consultiva ex artículo 1.1.a) de la Ley 21/1991, de 17 de junio, que lo crea, al ser la norma proyectada de especial trascendencia en la regulación de la materia tributaria, que indudablemente tiene naturaleza socioeconómica (en el mismo sentido, y entre otros muchos, dictamen número 130/2015, de 9 de abril, relativo al anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que luego sería la Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

III. Base competencial

El anteproyecto de Ley sometido a consulta se ampara en los títulos competenciales que se enuncian en su disposición final primera y por virtud de los cuales se atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de “régimen aduanero y arancelario; comercio exterior” (artículo 149.1.10.^a de la Constitución), “bases de la ordenación de crédito, banca y seguros” (artículo 149.1.11.^a de la Constitución), “bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica” (artículo 149.1.13.^a de la Constitución) y “Hacienda general” (artículo 149.1.14.^a de la Constitución).

Nada hay que objetar al fundamento constitucional de la competencia normativa del Estado para elaborar y aprobar este anteproyecto y que se expresa en la proyectada disposición final primera. En la misma línea se sitúa el informe emitido al respecto por la Dirección General de Régimen

Jurídico Autonómico y Local del Ministerio de Política Territorial y Función Pública, en el que se destaca la prevalencia del título competencial previsto en el artículo 149.1.14.^a de la Constitución y en el que se recuerda que también han de entrar en juego los respectivos títulos competenciales en que se basaron las normas que resultan modificadas por el anteproyecto.

IV. Valoración general del anteproyecto

A. El anteproyecto de Ley sometido a consulta tiene, según indica su exposición de motivos, dos objetivos principales: de un lado, la incorporación parcial de la Directiva (UE) 2016/1164 en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal; de otro lado, la consolidación de unos parámetros de justicia tributaria y el reforzamiento de las medidas de control tributario y de prevención y lucha contra el fraude fiscal, a los que se acompañan determinadas medidas organizativas y operativas a fin de optimizar los medios a disposición de la Administración.

Se trata de objetivos plausibles, todos ellos encaminados a hacer posible el cumplimiento de fines propios del Estado social y democrático de Derecho, sobre la base de la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (artículos 1.1 y 31.1 de la Constitución). Merece, por ello, elogio el esfuerzo del prelegislador por hacer posible el cumplimiento de tales fines e intentar construir un ordenamiento tributario justo y eficaz. En particular, debe valorarse positivamente la decidida lucha contra el fraude, en especial contra el que podría llamarse “fraude sofisticado” y que afecta a los grandes contribuyentes, a través de diversas medidas.

Es esta una materia que compete a todos los poderes públicos, como ha sido ampliamente recogido por la jurisprudencia constitucional (entre otras, Sentencias del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, y 194/2000, de 19 de julio). En los términos de la primera de las sentencias citadas, “la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la

Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”. Asimismo, en un sentido más amplio, la evitación de la defraudación firme puede ayudar a paliar el problema de la llamada “economía sumergida” y a reducir su volumen.

Desde la perspectiva indicada, han de destacarse algunos contenidos del anteproyecto, como son los relativos a la delimitación del concepto de paraíso fiscal (que pasa a denominarse jurisdicción no cooperativa), al establecimiento de obligaciones de información en relación con las criptomonedas, o a la regulación de la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos para evitar la manipulación de los datos contables y de gestión. Con todo y en línea con lo que ya se afirmó en el dictamen número 130/2015, antes citado, no hay que olvidar la necesidad de preservar 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. Esta perspectiva resulta especialmente relevante, como se verá más adelante, en relación con las medidas de corte sancionador, con la introducción de nuevas obligaciones para el contribuyente y con la modulación de determinados mecanismos como pueden ser la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria o la solicitud de aplazamientos y fraccionamientos de su pago.

B. De otro lado, y aunque el objeto de esta consulta es ante todo y precisamente el examen de la concreta reforma legislativa que se pretende instrumentar, el Consejo de Estado no puede dejar de subrayar una preocupación de la que ya se ha dejado constancia en otros dictámenes

(expedientes de reclamaciones de responsabilidad patrimonial cuyo objeto es precisamente la aplicación del impuesto en cuestión sobre la base de la más reciente doctrina constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo), y que pasa por la necesidad de abordar lo antes posible la modificación del marco legal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (la conocida como “plusvalía municipal”) para adecuarlo a la doctrina contenida en las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero, 37/2017, de 1 de marzo, y 59/2017, de 11 de mayo.

El anteproyecto de Ley sometido a consulta no ha incorporado, sin embargo, esta modificación, que parece a este Consejo especialmente necesaria desde las perspectivas de la seguridad jurídica, de la reducción de la litigiosidad y de la protección del erario público, vistas las numerosas reclamaciones que se han formulado hasta la fecha y que sin duda continuarán en el futuro si no se aborda la antedicha reforma. Adicionalmente, debe hacerse notar que en estos casos se plantea también toda la problemática de la valoración de los bienes inmuebles, a cuyo tratamiento en el ámbito de otros impuestos (imposición patrimonial) dedica el anteproyecto sus artículos cuarto a sexto y duodécimo, que son objeto de examen en el apartado VII de este dictamen.

C. El examen del anteproyecto de Ley sometido a consulta se estructura en varios apartados. Un primer apartado (V) se dedica a consideraciones generales y de técnica normativa que se refieren al anteproyecto de Ley en su conjunto o que plantean cuestiones de alcance general referidas a más de un precepto. A continuación, se aborda el estudio del contenido del anteproyecto con arreglo a los siguientes apartados: las modificaciones relativas a la imposición sobre la renta, que incluyen las relativas a la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 (apartado VI); la nueva configuración legal de la base imponible en el ámbito de la imposición patrimonial (apartado VII); la reforma de la Ley General Tributaria (apartado VIII); y otros contenidos (apartado IX).

V. Consideraciones generales y sobre técnica normativa

A. La opción de elaborar un único anteproyecto de Ley

Como se ha puesto de manifiesto al describir el contenido del anteproyecto de Ley sometido a consulta, son dieciséis las leyes que se modifican con mayor o menor amplitud. En su mayoría se trata de disposiciones relacionadas con el ámbito tributario, aunque también se incluye una reforma de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, y la revisión puntual de un precepto del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre. Y, en sus versiones iniciales, incorporaba, incluso, una reforma que afectaba a la legislación procesal -concretamente a la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa- que ha pasado al artículo 218 del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales.

El denominador común y genérico de la materia tributaria no debe servir, sin embargo, para quebrar las reglas más elementales sobre técnica normativa, debiendo manifestar una vez más, como se ha hecho en numerosos dictámenes, con frecuencia relativos a materia tributaria, la preocupación de este Consejo de Estado “por la creciente fragmentación del ordenamiento jurídico”. Así, se ha aconsejado que la modificación de cada norma tenga su propia sede y que se evite, en la medida de lo posible, la reforma de varias disposiciones en un único texto normativo. Y es que la técnica contraria contribuye a aumentar la dispersión normativa y, desde luego, no facilita la localización y aplicación de unas normas que tienen como destinatarios principales no sólo a autoridades, funcionarios y profesionales del Derecho, sino también a los contribuyentes” (dictamen número 3.113/2004, de 21 de diciembre, y muchos otros). En el mismo sentido, este Consejo ha sido “particularmente exigente con la necesidad de situar cada norma jurídica o modificación de la misma en las ‘*sedes materiae*’ que, presupuesta la

conformación del ordenamiento en su conjunto a partir de criterios lógicos y sistemáticos, sea su ubicación normal” (dictamen número 215/2010, de 18 de marzo).

A la vista de las anteriores consideraciones, resulta procedente que el contenido del anteproyecto de Ley sometido a consulta se desglose en varias disposiciones, que, en su caso, habida cuenta de que existen ciertos elementos unificadores entre los diferentes contenidos del anteproyecto y por razones de economía procedimental (entre otros, dictámenes números 1.117/2008, de 17 de julio, y 1.319/2009, de 17 de septiembre), podrían agruparse en los siguientes bloques:

- Modificación de la Ley General Tributaria. Por el carácter de norma de cabecera de todo el sistema tributario, y en atención a los numerosos preceptos afectados, parece oportuno que la modificación de la Ley 58/2003 se aborde en una ley específica.
- Modificación de la imposición directa. Incluiría las modificaciones que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al Impuesto sobre Sociedades, tanto las que responden a la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 como las que tienen otros objetivos.
- Modificación de la imposición sobre el patrimonio. Incluiría las modificaciones que afectan al Impuesto sobre el Patrimonio, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se podría incluir también la modificación del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, así como la que afecta a la regulación del catastro inmobiliario, pues comparten un fundamento similar (la supresión del concepto “valor real”). La modificación del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario tiene, sin embargo, un contenido más amplio, por lo que estaría más correctamente ubicada en una ley específica.

- Modificación de la imposición indirecta. Incluiría las modificaciones que se refieren al IVA, al Impuesto General Indirecto Canario y a los Impuestos Especiales.

El resto de las modificaciones previstas estarían mejor ubicadas en disposiciones específicas e independientes. No cabe duda en el caso de la reforma que afecta a la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, que se refiere a una materia ajena al ámbito tributario. Y, en cuanto a los cambios normativos que afectan a las Leyes 36/2006, de 29 de noviembre, y 7/2012, de 29 de octubre, así como al texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, también se considera preferible esa ubicación diferenciada, si bien podrían agruparse bajo el denominador de medidas específicamente referidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

B. El título del anteproyecto

El título del anteproyecto de Ley sometido a consulta es el siguiente: “anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y de modificación de diversas normas tributarias”.

Para que el título se corresponda con el contenido del anteproyecto (que se refiere a la modificación de “diversas normas tributarias”), y tal y como se acaba de indicar en el apartado precedente, la modificación de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, debe ubicarse necesariamente en una disposición específica.

Supuesto lo anterior, y en el caso de que no se atendiera la observación sobre la pertinencia de desglosar el contenido del anteproyecto en varias disposiciones normativas, ha de revisarse el título escogido, que resulta excesivamente largo y no refleja con exactitud dicho contenido.

Por un lado, el título menciona, en primer lugar, las medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, son muy variadas las cuestiones a las que afecta y no siempre están vinculadas a esos objetivos. Por tanto, esa referencia estaría mejor ubicada en segundo lugar y se mencionaría en primer término la modificación de diversas leyes tributarias. En este sentido, y como sucede en otros casos, podría hacerse mención expresa de la ley que es objeto de una más amplia reforma (en este caso, sería la Ley General Tributaria), y a continuación añadir la referencia genérica a otras normas tributarias.

En fin, no parece necesario incluir una mención de la Directiva, que se transpone únicamente con carácter parcial y a la que ya se refiere la disposición final segunda del anteproyecto.

C. Entrada en vigor

La disposición final cuarta del anteproyecto establece que, con carácter general, la futura Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*; y precisa seguidamente una serie de supuestos especiales (referidos a la entrada en vigor en unos casos y a la eficacia en otros).

A la vista del contenido de las numerosas modificaciones proyectadas, que con frecuencia imponen nuevas obligaciones a los contribuyentes, intensifican los requerimientos de información o suponen un incremento de la tributación, sería razonable establecer con carácter general un plazo de *vacatio legis* o prever una entrada en vigor conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 23 de la Ley del Gobierno, según el cual “sin perjuicio de lo establecido en el artículo 2.1 del Código Civil, las disposiciones de entrada en vigor de las leyes o reglamentos, cuya aprobación o propuesta corresponda al Gobierno o a sus miembros, y que impongan nuevas obligaciones a las personas físicas o jurídicas que desempeñen una actividad económica o profesional como consecuencia del ejercicio de ésta, preverán el comienzo de su vigencia el 2 de enero o el 1 de julio siguientes a su aprobación”. Ello no impediría introducir reglas especiales para la entrada en

vigor de determinadas previsiones, como pudiera ser el caso de los artículos del anteproyecto que incorporan determinados preceptos de la Directiva 2016/1164, que deben entrar en vigor lo antes posible, pues el plazo de transposición finalizó el 31 de diciembre de 2018.

El anteproyecto, sin embargo, opta por establecer la entrada en vigor inmediata y a continuación detallar reglas especiales. De mantenerse esta opción, deberían atenderse las siguientes observaciones:

- De un lado, deben especificarse claramente los preceptos afectados, pues en las letras b) a d) se mencionan únicamente los artículos del anteproyecto, lo cual resulta claramente insuficiente para su correcta y fácil identificación. Deben, por tanto, citarse los artículos de las leyes afectadas, debiendo completarse la cita del artículo en cuestión con una referencia al concreto precepto del anteproyecto que lo contiene y, en su caso, a la materia afectada.
- De otro lado, debe homogeneizarse la terminología, pues en un caso se habla de entrada en vigor (letra a)) y en los demás de efectos.
- En fin, han de eliminarse las previsiones innecesarias, como la contenida en la letra d) que precisa que los apartados uno a tres y cinco del artículo tercero tendrán efectos desde la entrada en vigor de la Ley. No se alcanza a entender cuál es la utilidad de esta precisión, cuando en realidad responde a la regla general.

D. Otras observaciones

Debiera adelgazarse la exposición de motivos del anteproyecto, pues resulta excesivamente larga.

De otra parte, convendría hacer un esfuerzo para unificar los criterios utilizados en los párrafos introductorios de las modificaciones y en la determinación del texto del precepto modificado que se reproduce.

En fin, han de revisarse las referencias temporales que contiene el anteproyecto, cuya tramitación se inició en 2018, para adecuarlas al momento en el que finalmente se apruebe la Ley. Por ejemplo, en la nueva disposición transitoria décima del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (apartado seis del artículo duodécimo del anteproyecto) se hace referencia al año 2020 y a los meses de febrero y marzo, cuando estarán ampliamente superados en el momento en que, en su caso, se llegue a aprobar la reforma; o en la disposición final cuarta se alude a la entrada en vigor de los artículos uno y dos del anteproyecto el 1 de enero de 2020.

VI. Las modificaciones relativas a la imposición sobre la renta

A. La transposición de la Directiva (UE) 2016/1164

La Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (conocida como Directiva ATAD), contempla cinco concretas medidas: la limitación de la deducibilidad de los intereses, la imposición de salida, la norma general contra las prácticas abusivas, las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas, y las normas para hacer frente a las asimetrías híbridas.

La Directiva, en su artículo 11, establece un plazo general de transposición que culminó el 31 de diciembre de 2018. No obstante, se prevén algunas reglas específicas (que resultan también de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (ATAD II)):

- Artículo 4 (“Norma relativa a la limitación de intereses”): la transposición se realizará a más tardar el 1 de enero de 2024.
- Artículo 5 (“Imposición de salida”): el plazo de transposición finalizó el 31 de diciembre de 2019.
- Artículo 9 (“Asimetrías híbridas”): su transposición debía realizarse a más tardar el 31 de diciembre de 2019.

- Artículo 9 bis (“Asimetrías híbridas invertidas”): la fecha límite para su transposición es el 31 de diciembre de 2021.

La transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 que realiza el anteproyecto tiene carácter parcial y comprende su artículo 5 (imposición de salida) y sus artículos 7 y 8 (normas sobre sociedades extranjeras controladas -transparencia fiscal internacional en la terminología del Impuesto sobre Sociedades-).

No son objeto de transposición, por razones diversas, los siguientes contenidos de la Directiva:

- Según indica la memoria y resulta de otra documentación que obra en el expediente, hay determinadas materias que pueden entenderse ya incorporadas al ordenamiento interno. Así lo ha entendido la Comisión Europea respecto a la normativa española sobre limitación de intereses, que estima igual de eficaz que la establecida en la Directiva ATAD; y análoga conclusión puede alcanzarse en relación con la normativa sobre prácticas abusivas, que se instrumenta en el ordenamiento español a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación recogidas en la Ley General Tributaria.
- Queda pendiente de transposición la regulación de las normas sobre asimetrías híbridas, para lo que la Directiva fija como plazo el 31 de diciembre de 2021.

La transposición de las previsiones europeas sobre imposición de salida y transparencia fiscal internacional se lleva a cabo a través de la reforma de los artículos 19.1 y 19 y 100 de la Ley 27/2014, 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (apartados uno y dos del artículo primero del anteproyecto), y de los artículos 18 y 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Adicionalmente, y para su adecuación al nuevo artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se han introducido

los pertinentes cambios en el artículo 91 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El principal ajuste que se introduce en el régimen jurídico del conocido como *exit tax* se refiere -en aquellos supuestos en que un contribuyente residente en España traslade sus activos o su residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea o a un tercer país que sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y se generen plusvalías en España, que integrarán la base imponible del correspondiente impuesto, incluso cuando no se hubiesen realizado en el momento de la salida- al pago del impuesto resultante. En efecto, en estos casos y frente al régimen vigente, en el que el pago del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes puede aplazarse hasta la fecha de transmisión de los elementos patrimoniales afectados a un tercero, se introduce la opción de fraccionar dicho pago en un plazo de cinco años.

En cuanto a la transparencia fiscal internacional, se precisa que comprende también las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes en el extranjero y se incluyen nuevas partidas que deben ser objeto de imputación (por ejemplo, rentas derivadas de actividades de seguro y bancarias y de otras actividades financieras).

Destaca la memoria que los ajustes que se introducen en estos preceptos no implican un impacto recaudatorio relevante pues “revisten una cierta característica de normas de cierre o precautorias, de tal modo que el objetivo que subyace en ellas no es tanto incrementar sustancialmente la recaudación como prevenir conductas que puedan minorar aquélla”. A ello hay que añadir que el número de contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación de esta regulación es pequeño y que ese número no aumentará de forma significativa por razón de la reforma proyectada. Desde otra perspectiva, se hace notar el mayor esfuerzo financiero que supondrá para estos contribuyentes el cambio de un régimen de diferimiento a un régimen de aplazamiento y fraccionamiento de los pagos.

Este Consejo ha reiterado en numerosas ocasiones los principios que rigen la transposición de directivas europeas y que se refieren, en líneas generales, a que es el Derecho interno de cada Estado el que, dentro de los límites del Derecho europeo, ha de determinar el órgano y el procedimiento para llevar a cabo la aplicación normativa del Derecho europeo; al hecho de que, por ello, la naturaleza y el rango de las normas de adaptación o de incorporación son cuestiones que deben resolverse según el sistema interno de fuentes, por lo que será de acuerdo con este como habrá de determinarse, en cada caso, si la norma interna ha de tener, o no, rango de ley; y, por último, a que las directivas no predeterminan por sí, ni alteran, la distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas.

De acuerdo con estos principios, resulta idóneo que sea una norma con rango de ley la que aborde la transposición parcial al ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2016/1164, por razón de la materia -tributaria- afectada y habida cuenta de que es ese el rango normativo que corresponde a algunas de las previsiones europeas ya incorporadas.

En líneas generales, se considera correcta la transposición efectuada, tanto desde el punto de vista de su base competencial como por razón del rango de la norma de incorporación y de su contenido, debiendo destacarse que, con fundamento en el artículo 3 de la Directiva (UE) 2016/1164, se ha mantenido la opción por “un nivel de protección más elevado de las bases imponibles” que el que resulta de la norma de la Unión Europea, lo que se pone de manifiesto en diversos contenidos como, por ejemplo, la regla de imputación de la renta total obtenida por la entidad no residente o el establecimiento permanente cuando no dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales (apartado 2 del artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Precisamente en relación con la redacción propuesta para el artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se ha suscitado la que casi es única observación sobre la transposición efectuada y que se concreta en la afirmación de que debe mantenerse la exclusión de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional prevista para determinadas rentas

(dividendos y ganancias patrimoniales) obtenidas por sociedades *holding* localizadas en el extranjero cuando concurren determinadas circunstancias (entre otras, porcentaje de participación en entidades no inferior al 5%, tiempo de tenencia de la participación no inferior a un año y disponer de una organización de medios materiales y personales para la gestión de las participaciones) “que determinan situaciones o estructuras de buena fe y dotadas de racionalidad empresarial que no constituyen esquemas o montajes artificiales”.

En respuesta a las observaciones formuladas, se indica por el órgano proponente que no es posible mantener la antedicha exclusión, toda vez que el artículo 7 (“Norma relativa a las sociedades extranjeras controladas”) de la Directiva (UE) 2016/1164 no exceptúa expresamente estas rentas de su ámbito de aplicación. Además, tampoco se considera aplicable el supuesto general de exclusión relativo a la realización de actividades económicas previsto en el último párrafo del apartado 2.a) del citado precepto, pues no encaja en dicho concepto -según el alcance atribuido al mismo en la normativa del Impuesto y la interpretación dada al mismo por la Dirección General Tributos- el disponer simplemente de una organización para la gestión de las participaciones. Por último, se indica que las consecuencias prácticas de este ajuste son muy reducidas ya que en la mayoría de los casos operaría la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto, relativo a la “exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español”.

A juicio de este Consejo de Estado, los elementos que ofrece el Derecho europeo para dilucidar la cuestión planteada apuntan a la posibilidad de mantener la previsión contenida en la redacción vigente del apartado 4 del artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

- El artículo 7.2 de la Directiva, tras enumerar las rentas que deben ser incluidas en la base imponible de la sociedad extranjera controlada, establece que la anterior previsión “no será de aplicación cuando la sociedad extranjera controlada lleve a cabo una actividad económica

de importancia basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones, de lo que darán fe los hechos y circunstancias pertinentes”.

Los términos de la Directiva no conducen necesariamente a la conclusión de que, a los efectos de su artículo 7, la actividad de tenencia y gestión de participaciones en entidades no es una actividad económica. Una actividad económica “de importancia” para una entidad *holding* puede ser la de tenencia y gestión de participaciones en entidades, siempre que cuente para ello con los medios materiales y personales suficientes para realizar dicha actividad.

- En la misma línea se sitúa el concepto de actividad económica que ha manejado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al aplicar las reglas sobre libertad de establecimiento contenidas en los artículos 49 a 55 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con el régimen de transparencia fiscal internacional (entre otras, Sentencia de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes plc y Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland Revenue*, Sentencia de 13 de noviembre de 2014, asunto C-112/14, *Comisión vs Reino Unido*, y Sentencia de 7 de septiembre de 2017, asunto C-6/16, *Eqiom SAS (anteriormente Holcim France SAS) y Enka SA vs Ministre des Finances et des Comptes publics*). En todos estos pronunciamientos, el Tribunal de Justicia incluye dentro del ámbito de protección de la libertad de establecimiento a las actividades económicas pasivas o puramente inversoras, que incluyen la actividad económica de tenencia y gestión de participaciones, siempre que cumplan un requisito esencial, como es que la actividad realizada por la entidad extranjera sea real, que no constituya una implantación ficticia o un montaje puramente artificial (“filial fantasma o pantalla”).

En definitiva, no parece que exista obstáculo desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea para mantener la exclusión contenida en la redacción vigente del artículo 100.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades,

siempre, claro está, que su procedencia se vincule al cumplimiento de aquellos requisitos que garanticen la existencia de una actividad real y se someta a los controles pertinentes (mecanismos de intercambio de información fiscal entre los Estados). En todo caso, si se opta por suprimir dicha previsión, deben exponerse con mayor detalle los argumentos en que se fundamenta tal opción, pues parece de todo punto insuficiente afirmar que se basa en una determinada interpretación de la Dirección General de Tributos (sin precisar nada más) o que tiene unos efectos muy limitados.

De otro lado, también se ha planteado si en la transposición que realizan los artículos 19 de la Ley 27/2014 y 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto al mecanismo de fraccionamiento previsto por la Directiva (UE) 2016/1164 para el pago de los respectivos impuestos, se respetan los términos de la norma europea a la hora de exigir la constitución de garantías.

A juicio de este Consejo, no cabe apreciar una vulneración de la norma europea. El artículo 5.3 de la Directiva prevé la constitución de garantía “en caso de que exista un riesgo demostrable y real de impago”, mientras que la norma proyectada alude a “indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado”. Es cierto que los términos empleados al realizar la transposición no son idénticos a los del mencionado artículo 5.3; pero no hay que olvidar, como se ha reiterado en numerosos dictámenes, que la técnica de reproducción literal de las directivas no se considera, en general, la más adecuada y que es preciso tomar en consideración el conjunto del ordenamiento interno para adoptar la terminología que mejor se ajuste al preciso sentido jurídico de la expresión utilizada por la norma europea. En este sentido, la terminología utilizada por el anteproyecto responde a la ya empleada en la Ley General Tributaria para delimitar este supuesto de hecho, por ejemplo, en el ámbito de las medidas cautelares (artículo 81) o en materia de asistencia en la recaudación (artículo 177 *terdecies*).

B. Otras observaciones

1. Nueva disposición adicional decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

La nueva disposición adicional decimosexta de la Ley 27/2014, bajo la rúbrica “supuestos exceptuados de pago a cuenta sobre determinadas rentas procedentes de instituciones de inversión colectiva”, establece lo siguiente:

“No existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de las rentas derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en los fondos y sociedades regulados por el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, y en las instituciones de inversión colectiva constituidas en otro Estado análogas a las anteriores y distintas de las previstas en el artículo 54 de esta Ley, ya coticen en un mercado regulado o en un sistema multilateral de negociación y cualquiera que sea la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia, siempre que, además, la operación no se realice en un mercado situado en un país o territorio considerado como jurisdicción no cooperativa.

Lo establecido en esta disposición adicional podrá ser objeto de modificación por vía reglamentaria”.

Para justificar la deslegalización que opera el segundo párrafo del precepto comentado, se afirma que el apartado 1 del artículo 129 (“Normas sobre retención, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios”) de la Ley del Impuesto remite al desarrollo reglamentario la determinación de los casos y la forma en que deberá practicarse retención o ingreso a cuenta en las transmisiones o reembolsos de instituciones de inversión colectiva, así como la posibilidad de establecer pagos a cuenta. Por tanto, no hay un problema de rango normativo; y de lo que se

trata únicamente es de evitar la demora que supone la aprobación de una norma reglamentaria que introduzca la regulación proyectada.

Se trata de una técnica normativa incorrecta y que en modo alguno contribuye a una mayor seguridad jurídica, toda vez que ubica en sede legal una materia propia de norma reglamentaria para inmediatamente operar su deslegalización. El argumento de que con esta previsión se evita el retraso que supondría la aprobación de dicha norma reglamentaria tampoco es válido para su justificación, máxime cuando con frecuencia se aprueban disposiciones de rango reglamentario en las que sin duda tendría mejor encaje la previsión comentada.

Por tanto, hay que concluir que procede eliminar del contenido del anteproyecto la previsión comentada y que la misma se incorpore a la correspondiente norma reglamentaria. Esta misma observación es trasladable a la proyectada nueva disposición adicional cuadragésima novena de la Ley 35/2006, que, como se verá más adelante, incorpora una previsión similar en el ámbito del IRPF.

2. Artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La nueva redacción prevista para la letra h) del apartado 2 del artículo 14 tiene como finalidad adecuar el régimen de imputación temporal en el caso de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión al nuevo marco reglamentario del sector y, en particular, al Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, que ha supuesto una variación de las condiciones que deben cumplir los activos en los que las entidades aseguradoras invierten las provisiones.

La redacción vigente del citado precepto se remite al artículo 50 (“Bienes y derechos aptos para la inversión de las provisiones técnicas”) del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, para determinar los activos

en que se pueden invertir las provisiones técnicas. Por su parte, la redacción proyectada establece que “la inversión de las provisiones de cada conjunto de activos deberá efectuarse en activos que cumplan las normas establecidas en el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015...”. Dicho precepto contiene las “normas sobre inversiones de las entidades aseguradoras y reaseguradoras”.

Se ha planteado en el expediente si la remisión no debiera hacerse al artículo 90 del real decreto últimamente citado, que regula los “activos que representan las provisiones técnicas en aquellos seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión”. Frente a dicha propuesta, se afirma en el expediente que la remisión al artículo 89 cobra sentido si se tiene en cuenta que en la actualidad no se establecen límites expresos de diversificación y dispersión en cuanto a los bienes y derechos a computar para la cobertura de provisiones técnicas (como establecía el artículo 53 del anterior Reglamento); y que, por entenderse necesario introducir alguna cautela en esa línea para que proceda la no aplicación de la regla especial de imputación temporal prevista en el precepto comentado, se requiere una remisión al mencionado artículo 89, que consagra los principios de prudencia y diversificación de activos.

No se objeta la opción propuesta, que determina la exigencia, a los efectos de la no aplicación de la regla de imputación temporal señalada, de mayores requisitos que los que resultan sin más del artículo 90 del Real Decreto 1060/2015, cuyo apartado 1 establece que “para los activos que representan las provisiones técnicas en aquellos seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión se deberá respetar el artículo 89.1 a), b), c) y d)”. Antes bien, merece una valoración positiva toda vez que garantiza que en las inversiones de cada conjunto de activos se respeten los principios de prudencia y diversificación de activos. En todo caso, sería conveniente reflejar con la mayor claridad posible que este mayor nivel de exigencia se refiere exclusivamente a la aplicación del artículo 14.2.h) de la Ley del Impuesto, para lo cual bastaría con introducir al comienzo del párrafo esa precisión.

3. Artículo 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La modificación del artículo 36 (“Transmisiones a título lucrativo”) de la Ley del Impuesto tiene como finalidad someter a tributación las ganancias patrimoniales generadas en determinados supuestos de adquisiciones lucrativas por causa de muerte con efectos de presente. En concreto, el párrafo que se pretende introducir en el precepto comentado establece lo siguiente:

“No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior”.

Esta previsión ha sido objetada en el expediente por considerar que implica un incremento injustificado de la tributación, que atenta contra el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución o que resulta contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia.

Sin que proceda entrar a valorar en este momento el alcance de la tributación de las sucesiones y donaciones en el ordenamiento español, cuestión que excede con mucho del alcance de la modificación propuesta, se considera acertada la formulación propuesta para evitar conductas con fines de elusión fiscal en el ámbito de los pactos o contratos sucesorios:

- Desde la perspectiva del transmitente y causante, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley del Impuesto, por lo que en dichos supuestos no existe en el transmitente ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, al igual que sucede cuando hubiera fallecido el causante y el bien se adquiriera por herencia. No era este el criterio aplicado inicialmente por la Administración tributaria, sino que es fruto de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

y de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 de febrero de 2016, que resolvió el recurso de casación en interés de la ley 325/2015; y Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016, dictada sobre recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio).

Esta regla no se altera en el anteproyecto.

- Desde la perspectiva del adquirente y beneficiario del pacto o contrato sucesorio, la regulación vigente permite actualizar el valor de adquisición del bien recibido al momento de la celebración del pacto sucesorio, valorándose por la cuantía que resulte de aplicar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, en su posterior transmisión por el adquirente solo tributará por la plusvalía generada desde el momento en que adquirió el citado bien, sin quedar sometida a tributación la ganancia patrimonial derivada de la transmisión inicial.
- El recurso a los pactos o contratos sucesorios para eludir la tributación de esa ganancia patrimonial carece de trascendencia en el ordenamiento vigente; y así fue puesto de manifiesto en la aludida Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016:

“En definitiva la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial. El hecho de que se pueda utilizar esta figura de la apartación para facilitar posibles fraudes fiscales, resulta un argumento ajurídico e inútil para ayudar a la interpretación del art. 33.3.b), puesto

que en la mano de los responsables está el evitarlo, mediante los servicios de inspección o mediante la reforma legal incorporando cláusulas, como se conocen en algunas Normas Forales por ejemplo, para evitar estas conductas intolerables”.

- El anteproyecto trata de dar respuesta a la situación existente; y lo hace de forma proporcionada, atendiendo al objetivo primordial de reducir las operaciones realizadas con fines de elusión fiscal. A tal efecto, se introduce la previsión de que el adquirente se subrogue en el valor y fecha de adquisición del bien que tenía en el titular original, con el objeto de someter a tributación la ganancia patrimonial generada desde la adquisición inicial del bien hasta su transmisión mediante pacto o contrato sucesorio.

Ahora bien, este sometimiento a gravamen solo se producirá cuando la enajenación por el nuevo propietario se produzca antes del fallecimiento del titular original, lo que evidencia la proporcionalidad de la medida proyectada y su vinculación a fines de lucha contra la elusión fiscal, más allá de una intención puramente recaudatoria.

4. Artículo 94 y nueva disposición adicional cuadragésimo novena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La modificación del artículo 94 de la Ley 35/2006, que se completa con lo establecido en la nueva disposición adicional cuadragésima novena, se centra en el régimen fiscal aplicable a las inversiones en fondos y sociedades de inversión cotizados (conocidos por sus siglas en inglés, ETF). Y trae causa del tratamiento diferenciado que reciben respecto a las restantes instituciones de inversión colectiva (IIC), en atención a su particular régimen de transmisión, similar al de las acciones; tratamiento diferenciado que se concreta en las dos siguientes previsiones: por un lado y conforme al vigente artículo 94.1.a) de la citada ley, no pueden aplicar el régimen de diferimiento por reinversión (conocido como “régimen de traspasos”); por otro lado, se excluye la práctica de retención respecto de las rentas que deriven de su transmisión, tal y como

previene el artículo 75.3.i) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Las antedichas especialidades solo resultan de aplicación a los ETF españoles y a los ETF extranjeros armonizados cotizados en la bolsa española, quedando fuera los ETF extranjeros armonizados, inscritos y comercializados en España, pero que coticen únicamente en una bolsa extranjera.

Así lo estableció la Dirección General de Tributos el 27 de octubre de 2016 en respuesta a la consulta vinculante con número de referencia V4596-16. En concreto, se afirma que, conforme al artículo 94 de la Ley del Impuesto y al artículo 75 de su Reglamento, “es la comercialización de las participaciones o acciones mediante su cotización en el mercado bursátil español, sobre la base del cumplimiento de requisitos financieros homogéneos a los exigidos por la normativa española para los fondos cotizados y SICAV índice cotizadas con el alcance que fije la CNMV, lo que determina la aplicación en relación con los fondos y SICAV extranjeros comunitarios armonizados de las referidas excepciones a la obligación de retención y al régimen de diferimiento por reinversión”.

Por ello concluye que cuando la comercialización en España de los fondos de inversión y de las SICAV no se realice mediante su cotización en el mercado bursátil español: 1) no será de aplicación a las ganancias patrimoniales que obtengan los inversores contribuyentes del IRPF derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de dichas instituciones la exclusión de retención o ingreso a cuenta prevista en el artículo 75.3.i) del Reglamento; 2) procederá la aplicación del régimen de diferimiento establecida en el último párrafo del artículo 94.2.a) de la Ley del Impuesto para los fondos cotizados y SICAV índice cotizadas a que se refiere el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, siempre que se cumplan todos los requisitos establecidos en el citado precepto.

La modificación proyectada no acoge la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos y extiende a los ETF que coticen en el

extranjero el tratamiento fiscal de los que cotizan en el mercado bursátil español, con la finalidad -dice la memoria- de evitar las distorsiones que genera el hecho de que productos financieros iguales o similares reciban un tratamiento distinto según el mercado financiero en el que coticen.

Se ha cuestionado en el expediente no solo la regulación proyectada, sino la opción misma por un tratamiento fiscal diferenciado de los ETF respecto a las demás IIC, proponiéndose que la transmisión o reembolso de los ETF españoles y extranjeros esté sujeta a retención y que se admita la aplicación del régimen de traspasos. Se recuerda que la CNMV, en su informe anual de 2017, destacó que la penalización en el tratamiento fiscal de los ETF, en una tendencia a contracorriente del resto de los mercados financieros de nuestro entorno, ha hecho que disminuya de modo significativo su actividad; y se afirma que la prohibición de aplicar el régimen de traspasos constituye una discriminación indirecta para las sociedades gestoras extranjeras, ya que son estas las que en su mayoría ofertan ETF.

Es claro que el replanteamiento del tratamiento fiscal de los EFT excede del objeto del anteproyecto de Ley sometido a consulta. Supuesto lo anterior, la opción de homogeneizar las reglas aplicables a todos los ETF con independencia del mercado en el que coticen, manteniendo ese tratamiento diferenciado, no parece contravenir las libertades comunitarias relativas a la prestación de servicios y a la circulación de capitales. Antes bien, la regulación proyectada “salva precisamente una desigualdad de trato que sí podría ser objetada por la Comisión”, añadiéndose que “el hecho de que en España existan pocos ETF en comparación con el resto de la UE no permite afirmar que las gestoras de estos últimos estén discriminadas en relación con las gestoras españolas, ya que el tratamiento de ambas entidades es el mismo con independencia del eventual número de ETF que gestionen en bolsa española o en bolsa extranjera”.

Con todo, y a la vista de algunos de los datos que se han aportado en el expediente, pudiera resultar aconsejable una revisión de conjunto del régimen fiscal aplicable a este tipo de IIC, haciendo compatibles los objetivos de control y recaudación con una mejora de la competitividad en la

comercialización de este tipo de productos y, en última instancia, de las condiciones ofrecidas a inversores y ahorradores.

Por lo demás, no cabe sino reiterar la observación ya formulada en el precedente apartado 1 en cuanto a la improcedencia de incluir en la futura Ley, por razones puramente de economía procedimental, la regulación de una materia propia de norma reglamentaria, como es en este caso la relativa a los pagos y retenciones a cuenta. La salvaguarda del principio de seguridad jurídica y el respeto a la jerarquía normativa conducen, por tanto, a considerar procedente la supresión de la proyectada nueva disposición adicional cuadragésima novena de la Ley 35/2006, que habrá de ser incorporada a la correspondiente norma reglamentaria.

VII. La nueva configuración legal de la base imponible en el ámbito de la imposición patrimonial

A. Alcance de las modificaciones proyectadas

Uno de los cambios más relevantes que contiene la regulación proyectada es el relativo a la modificación de la base imponible en el ámbito de la llamada "imposición patrimonial", que se concreta en la modificación de los artículos 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo cuarto del anteproyecto), 10 de la Ley 10/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (artículo quinto del anteproyecto) y 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (artículo sexto del anteproyecto). Este cambio determina, a su vez, ajustes de menor entidad en otros preceptos de las mencionadas leyes y también una modificación puntual del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, en el precepto relativo a la exención en el último de los impuestos citados.

La modificación propuesta con carácter general consiste en sustituir la magnitud que en la actualidad define la base imponible de estos

impuestos -el “valor real”- por el concepto de “valor de mercado”, definido como “el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas” (nueva redacción del artículo 9.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y del artículo 10.1 *in fine* del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

Cuando se trata de bienes inmuebles, el anteproyecto introduce un nuevo valor, el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, que trae causa de la modificación del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, operada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (artículos 9.3 y 10.2 de las leyes anteriormente citadas).

En la versión inicial del anteproyecto, se establecía la presunción de que el valor de mercado de los bienes inmuebles coincidía con el valor de referencia establecido por la Dirección General del Catastro; pero esta solución fue objetada de forma generalizada y por tal razón se preparó una nueva regulación que, según se afirma, fue consensuada con las comunidades autónomas y en la que se elimina la presunción y se determina que el valor de los bienes inmuebles será el valor de referencia previsto en la normativa sobre catastro inmobiliario.

Esta magnitud se calcula sobre la base de “la observación y análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas”, conforme a las reglas establecidas en la disposición final tercera del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, a la que también da nueva redacción el artículo duodécimo del anteproyecto de Ley sometido a consulta:

- Las conclusiones del análisis de los citados precios se incluirán en un informe anual del mercado inmobiliario y en un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que la mencionada dirección general asignará

módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos.

- También con periodicidad anual, la Dirección General del Catastro aprobará, mediante resolución, los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes, en la forma en la que reglamentariamente se determine.

Esta resolución se publicará oficialmente antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva. Y será recurrible en vía económico-administrativa, o potestativamente mediante recurso de reposición.

- En los 20 primeros días del mes de diciembre de cada año, la mencionada dirección general publicará oficialmente anuncio informativo para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro.

Esta disposición se complementa con diversas normas sobre el régimen transitorio a aplicar para la determinación del valor de referencia de cada inmueble en tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario correspondiente (disposiciones transitorias novena y décima del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario). En concreto, la disposición transitoria novena anticipa algunas reglas para la aplicación de los módulos de valor medio en función de la naturaleza del inmueble. En el caso de los inmuebles urbanos, por ejemplo, se establece que los criterios y reglas de cálculo se ajustarán a lo previsto en las normas técnicas de valoración, siendo de aplicación los módulos básicos de suelo y construcción de cada municipio.

Por último, las leyes de los respectivos impuestos establecen el régimen de impugnación del valor de referencia y algunas reglas específicas (artículo 9.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; artículo

10.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados):

- Se establece que el valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria (aunque seguidamente se alude también a la rectificación de autoliquidaciones).
- Se determinan los supuestos en que el informe de la Dirección General del Catastro tiene carácter preceptivo y vinculante (solicitud de rectificación, interposición de recurso de reposición). Y también se contemplan otros dos supuestos en los que el citado informe parece tener carácter únicamente vinculante (solicitud del informe como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios o por razón de la interposición de reclamaciones económico-administrativas).
- En fin, se establecen reglas específicas para determinados supuestos: 1) cuando el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia; 2) cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro.

El fundamento de estas modificaciones es, según la memoria, doble, pues incrementa la seguridad jurídica tanto para la Administración tributaria como para los propios contribuyentes:

- Posibilita superar las dificultades que las Administraciones gestoras de estos impuestos tienen para “llevar a cabo muchas comprobaciones de valor con buen fin”, máxime a la vista de las exigencias del Tribunal Supremo para considerar idóneos determinados métodos de comprobación (estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, dictamen de peritos).

- Contribuye a reducir la conflictividad que viene generando la aplicación del concepto “valor real”, fuente de la mayor parte de los litigios en el ámbito de los impuestos patrimoniales, por su indeterminación y falta de concreción, en tanto supone en el caso de los bienes inmuebles una objetivación de la base imponible. En este sentido, se afirma en el expediente que esta objetivación permitirá eliminar la comprobación de valores, la cual se sustituye por un procedimiento ante la Dirección General del Catastro para impugnar, en su caso, el citado valor.
- En fin, atiende al criterio del Tribunal Supremo de que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado y que el verdadero valor de un bien es el precio que está dispuesto el mercado a pagar por él, siendo este también su valor real.

Además, reitera en el análisis de impactos la gran trascendencia de estas modificaciones, que supondrán un incremento recaudatorio para las comunidades autónomas.

B. La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el “valor real” y los métodos de comprobación

Con carácter previo a la formulación de las observaciones que en su caso suscite la regulación proyectada, parece oportuno recordar, siquiera de modo resumido, algunas de las consideraciones más relevantes que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha efectuado recientemente, aunque amparadas en una jurisprudencia constante y uniforme, en relación con las nociones de “valor real” y “valor de mercado” y con el alcance de los medios de comprobación empleados por la Administración tributaria.

Es el de valor real un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como viene reiterando la jurisprudencia, puesto que no se ampara en definición legal alguna y permite, sea cual sea el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja un guarismo exacto, único y necesario, sino una

franja admisible entre un máximo y un mínimo; y esta inexactitud *a priori*, consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que se ha identificado ese valor real con el “precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes” (entre otras, Sentencia de 18 de junio de 2012 -recurso de casación 224/2009-).

Se trata, por tanto, de valores que solo pueden determinarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales. En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha recordado que la expresión del valor real impone a la Administración “la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias” (Sentencia 194/2000, de 19 de julio).

Por ello, se considera que “una cosa es que la noción del valor real sea indeterminada en la enunciación legal, pero cuantificable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que tipifica la ley” y otra bien distinta que la Administración quede apoderada, por el artículo 57 de la Ley General Tributaria, “para la sustitución libérrima de la determinación o comprobación del valor real por otro distinto que, en puridad, no lo es -o no necesariamente lo es-, en la medida en que se integra en una norma jurídica, una disposición de suyo abstracta, que por ello mismo se aleja de aspectos que *velis nolis* han de confluir en el establecimiento del valor de cada inmueble - como sucede con el estado de conservación, las mejoras incorporadas, la posición relativa del inmueble en un edificio o urbanización, etc.” (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 de mayo de 2018, recurso de casación 4202/2017). De ahí que el Tribunal Supremo venga reiterando que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración -que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el

interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (Sentencias de 29 de marzo de 2012 - recurso de casación para unificación de doctrina 34/2010, de 18 de junio de 2012, recurso de casación 224/2009-; y de 26 de marzo de 2014 -recurso de casación 3191/2011-); y ello con independencia del concreto medio de comprobación empleado, bastando que con él se aspire a la obtención del valor real.

En este sentido, es preciso tener en cuenta el contenido interpretativo fijado en la Sentencia de 23 de mayo de 2018, antes citada (FJ sexto), en relación, en particular, con los medios de comprobación del valor real amparados en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria, y que consisten en aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al inmueble (aunque precisa la propia sentencia que no hay “obstáculo serio” para la proyección de muchas de estas consideraciones sobre cualquier valoración correctora que afecte a bienes inmuebles):

- El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.
- La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.
- La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde

con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

- El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

En particular, se ha señalado en la citada sentencia (FJ tercero, apartados 3.2 y 3.3) que la satisfacción de objetivos constitucionalmente lícitos y encomiables, como son el incremento de la seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad, no permite “sustituir un sistema de comprobación individual, *ad casum*, por parte de funcionario experto y neutral, que la jurisprudencia exigía que fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro método de establecimiento universal e indistinto de valores para todo el municipio, desatento a las singularidades de tales bienes y que renuncia de antemano a ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión, en tanto prescinde de la referencia precisa a su caso concreto”. En este sentido, se afirma que “la Administración ha reemplazado con carácter general un medio de comprobación que adolecía de ciertas imperfecciones y exigía un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por una actividad que no puede ser considerada, ni etimológica ni jurídicamente como un medio de comprobación”, no siendo “admisibles, en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes, situar ese valor en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el municipio, prescindiendo por tanto de cualquier actividad de individualización -tal es por definición la tarea de comprobar que legitima el citado artículo 57 LGT- y deferir a un hipotético empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución *ex post facto* de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto”. Suponer lo contrario implicaría que “ahora el valor real puede fijarse de manera distinta, de este modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones que aspiran a ser en el fondo *iuris et de iure*...”.

Por lo demás, recuerda que el hecho de que los coeficientes correctores figuren en anexos de disposiciones reglamentarias “no les confiere un plus de autenticidad o una mayor presunción de veracidad que pueda ser inmune a las demás presunciones -menos aún ante el juez-, como las que afectan a las declaraciones fiscales o autoliquidaciones, sino sólo en la medida en que su presupuesto de hecho -el ajuste de los coeficientes al valor real- sea verdaderamente cumplido y, para ello, sometido a contraste. Lo contrario sería transformar un mero mecanismo de orden técnico en que anclar la eficacia de la actividad administrativa en una presunción *iuris et de iure* que incorporaría una auténtica *diabolica probatio* a quien pretendiera refutarlos en el proceso”.

C. Valoración de las medidas propuestas. Observaciones

Sin duda, la novedad más relevante de la reforma proyectada en este punto se concreta en el establecimiento de un valor objetivo y determinado por la Administración, el valor de referencia de los bienes inmuebles, como base imponible de la imposición patrimonial, eliminando la comprobación de valores, como se dice en algún lugar del expediente, y siendo susceptible de impugnación conforme al procedimiento diseñado al efecto. En los demás casos, el anteproyecto opta por sustituir el valor real por el valor de mercado, magnitud que, como recuerda el Tribunal Supremo, se caracteriza igualmente por una inexactitud *a priori* y que, por tanto, es susceptible de ser revisada con arreglo a los métodos de comprobación de valores. En este punto, se incorpora al texto proyectado una definición de valor de mercado muy similar a la establecida en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo últimamente citada.

Volviendo al valor de referencia de los bienes inmuebles, se ha de comenzar por poner de manifiesto la circunstancia de que la práctica totalidad de las previsiones que integran el nuevo sistema de valoración se incluyó en el anteproyecto con posterioridad a la finalización del trámite de audiencia pública y precisamente en atención a los numerosas observaciones suscitadas por la propuesta inicial, que introducía la presunción de ese valor de referencia como valor de mercado de los bienes inmuebles. Se dice en el expediente que este nuevo sistema de valoración ha sido consensuado con las comunidades

autónomas; sin embargo, no hay constancia formal de la expresa conformidad de ninguna de ellas. A ello hay que añadir que el significativo cambio de planteamiento respecto a la versión inicial del anteproyecto que supone la solución finalmente propuesta hubiera merecido sin duda su sometimiento a un nuevo trámite de audiencia pública.

Pero la cuestión principal que sin duda se plantea es si el valor de referencia, en los términos en que ha sido configurado por el anteproyecto, resulta conforme con las exigencias que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido para dar por bueno un sistema de valoración.

El Consejo de Estado aprecia el esfuerzo realizado por tratar de superar el concepto de “valor real” y articular un nuevo sistema de valoración que reduzca la litigiosidad e incremente la seguridad jurídica. Sin embargo, considera que para introducir un cambio como el previsto, que sin duda podría ser acertado, sería necesario realizar un estudio más sosegado de las posibles opciones que podrían plantearse y, en particular, del modo en que se prevé que se determinen y operen los nuevos valores de referencia. Los razonamientos que sobre este punto se contienen en la memoria resultan insuficientes, pues no reflejan el alcance real de los cambios propuestos ni justifican la adecuación del nuevo sistema de valoración a los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, cuyo cumplimiento es igualmente necesario, aunque se haya eliminado la magnitud del “valor real” como elemento definidor de la base imponible de estos impuestos.

En este sentido, se recuerda que el Alto Tribunal ha señalado que los objetivos de reducir la litigiosidad e incrementar la seguridad jurídica no son suficientes para amparar cualquier sistema de valoración; y que es esencial una comprobación individual, singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes. En la redacción proyectada, sin embargo, la determinación del valor de referencia se realiza conforme a los criterios establecidos en la norma y se impone por la Administración, al fijar anualmente dichos valores, no siendo evidente que en ella concurren las notas indicadas (en el expediente se ha llegado a decir -Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España-, aunque referido a la versión inicial del

anteproyecto, que “no se entiende cómo la simple supresión del calificativo “real” permite tomar a un valor “no real” como base de una imposición). El hecho de que el valor de referencia se calcule con arreglo a un procedimiento y pueda ser impugnado por el contribuyente no garantiza sin más la bondad del nuevo sistema. Antes bien, la previsión de que para desvirtuar el valor de referencia se haya de acudir necesariamente a la vía de recurso constituye una carga para el contribuyente que puede resultar desproporcionada si no se articula un sistema que garantice que el valor determinado por la Administración cumple las mínimas exigencias de individualización y de adecuación a la realidad física y jurídica de cada bien inmueble.

En definitiva, el Consejo de Estado comparte el parecer de que es oportuno articular un nuevo sistema de valoración en el ámbito de la imposición patrimonial, si bien resulta necesario que se instrumente previamente un trámite de audiencia pública más amplio y que se garantice que el nuevo sistema, al tiempo que permita el cumplimiento de los objetivos antes señalados, respete plenamente las exigencias de individualización y proporcionalidad establecidas por el Tribunal Supremo.

Ello permitiría, además, preparar de modo coordinado los proyectos normativos correspondientes, de modo que se procediera a la elaboración *pari passu* y a la aprobación, en el más breve plazo posible y una vez aprobado el marco legal, de las normas reglamentarias precisas.

En todo caso, si se opta por aprobar el anteproyecto en sus términos, se han de atender las siguientes observaciones:

- Como observación previa, se apunta la conveniencia de unificar en una misma sede normativa -por ejemplo, en la Ley del Catastro Inmobiliario y preferiblemente no en una disposición final- todas las previsiones relativas al valor de referencia; es decir, tanto las que se refieren a la determinación de este valor por la Dirección General del Catastro como las que se centran en el régimen de impugnación e informes preceptivos, de modo que en la normativa de cada tributo se incluyese únicamente

una remisión normativa a dichos preceptos. Esta opción permitiría sin duda una mejor sistematización y ordenación de los contenidos.

- Ha de incorporarse a la memoria una explicación más detallada del nuevo sistema de valoración, pues las consideraciones que se realizan en sus páginas 24 y 25 resultan insuficientes para reflejar el alcance del cambio introducido en la base imponible de estos impuestos.
- También en atención al relevante cambio de orientación que representan y por razones de seguridad jurídica, se estima altamente aconsejable revisar la decisión de prever la entrada en vigor inmediata de estas previsiones, apoyada únicamente en un escueto régimen transitorio (en tanto no se apruebe el correspondiente desarrollo reglamentario). Lo que se considera pertinente es que, una vez en vigor el marco legal del nuevo sistema de valoración, su aplicación se difiera hasta que se haya aprobado el correspondiente desarrollo reglamentario.
- Frente a la redacción vigente, que habla simplemente de “análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos”, la redacción proyectada para la disposición final tercera del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario alude a la “observación y análisis” de los referidos datos. No se comprende bien qué valor añadido aporta el término “observación”, más propio del examen de una realidad dinámica. También en esta disposición final tercera debe sustituirse el término “ejecutoriedad” por el de “ejecución”.
- En relación con el segundo párrafo del nuevo artículo 9.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con el segundo párrafo del nuevo artículo 10.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que establecen el régimen de impugnación del valor de referencia y regulan la emisión de informe preceptivo y/o vinculante por la Dirección General del Catastro:

- Debe mejorarse la estructura y ordenación del contenido de estos párrafos, distinguiendo claramente entre lo que es propiamente régimen de impugnación y los supuestos de informe preceptivo y/o vinculante de la Dirección General del Catastro.
- Se aprecia cierta contradicción en la redacción propuesta porque, tras afirmar que el valor de referencia solo se puede impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria, a continuación se contempla la posibilidad de que los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos. La solicitud de rectificación no es propiamente un recurso, por lo que debe clarificarse esta cuestión.

En este sentido, debería mejorarse la configuración del régimen de impugnación, precisando claramente los distintos mecanismos a través de los cuales puede combatirse el valor de referencia determinado por la Administración y cuáles son las reglas procedimentales aplicables (si son las generales de la Ley 39/2015 o las contenidas en la Ley 58/2003).

- No se comprende por qué el informe de la Dirección General del Catastro no se configura como preceptivo en el supuesto de interposición de reclamación económico-administrativa. Parece claro que no debe tener carácter vinculante para el órgano económico-administrativo, pero ello no impide establecer su preceptividad.
- Suscita dudas la opción, contenida en el párrafo tercero de los citados preceptos, por el valor declarado del inmueble, frente al valor de referencia, cuando sea superior a este. La objetivación del sistema de valoración pretendida conduce a priorizar el valor de referencia, sin que la afirmación de que el valor declarado por el contribuyente es expresivo de su mayor capacidad económica justifique la alteración de ese carácter preferente (y solo para el supuesto de que sea superior).

- Parece adecuado modificar el artículo 57 de la Ley General Tributaria, que enumera con carácter general los métodos de comprobación de valores, para reflejar en el mismo el nuevo sistema de valoración aplicable a los bienes inmuebles en el ámbito de la imposición patrimonial.
- En todo caso, resulta necesario que se establezca expresamente si la aplicación del valor de referencia excluye los métodos de comprobación de valores; o si, por el contrario, como se dice en respuesta a las observaciones del Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España, el valor de referencia es el que debe aplicarse “con carácter preferente” en los respectivos tributos, sin perjuicio de que también pueda acudir a alguno de los medios de comprobación del artículo 57 de la Ley 58/2003. No es evidente cómo podría compatibilizarse el recurso a uno de los medios de valoración de la Ley General Tributaria con la aplicación del valor de referencia prevista de modo obligado en los artículos 9.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 10.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

VIII. La reforma de la Ley General Tributaria

El examen de la reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la que se dedica el artículo undécimo del anteproyecto, ha de partir de la formulación de una propuesta de carácter general para superar la fragmentación normativa que en la actualidad afecta a la norma de cabecera del sistema tributario español.

En este sentido, se subraya la conveniencia de introducir en el futuro anteproyecto de Ley una delegación legislativa para que el Gobierno, en un plazo razonable, pueda elaborar el subsiguiente texto refundido de la Ley General Tributaria que, desde su aprobación en el año 2003, ha sido objeto de casi una veintena de modificaciones, algunas de extensión considerable como,

por ejemplo, una de las más recientes, la operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

La Ley General Tributaria contiene “los pilares fundamentales del sistema tributario español” (según expresión utilizada en el dictamen número 1.403/2003, de 22 de mayo, relativo precisamente al anteproyecto de la que luego sería la Ley 58/2003) y la elaboración de su texto refundido permitiría dar perfecta unidad y armonía a dicho conjunto normativo. La delegación iría dirigida a regularizar, aclarar y armonizar el texto de la Ley, de conformidad a las opciones básicas que se adoptaran finalmente al aprobar el anteproyecto que ahora se informa. Las ventajas de la norma resultante son evidentes pues, sin variar en nada sustancial el contenido, se podría mejorar la sistemática empleada en el conjunto del texto, se eliminarían los artículos “bis” y similares, podrían evitarse los preceptos de excesiva longitud y los contenidos de los respectivos artículos quedarían mejor estructurados y ordenados.

Por lo que se refiere al concreto alcance de la reforma proyectada para la Ley General Tributaria, la misma afecta a varios de sus preceptos y persigue muy diferentes objetivos, que van desde la lucha contra el fraude fiscal hasta la disminución de la conflictividad, pasando por simples mejoras técnicas. Todo ello impide hacer una valoración de conjunto de su alcance y remite a la formulación de observaciones concretas a los artículos afectados.

Por lo demás, según indica la memoria, estas modificaciones “podrían acarrear cierto impacto económico y presupuestario, así como afectar a las cargas administrativas tanto de la Administración como de los obligados tributarios”, si bien no siempre es factible llevar a cabo su estimación “debido a la carencia de información sobre la que sustentar su cálculo, la complejidad de cuantificar los efectos de cada una de las medidas y la imposibilidad de determinar ‘a priori’ su alcance, máxime en el supuesto de aquellas actuaciones de carácter preventivo del fraude fiscal en sede recaudatoria”.

A. Nueva redacción del artículo 3

El artículo 3 de la Ley General Tributaria enumera los “principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario”. La reforma proyectada consiste en incorporar a su apartado 1 un segundo párrafo por virtud del cual “se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente”.

El objetivo de este precepto es incorporar a la ley la prohibición de las conocidas “amnistías fiscales”, en tanto implican -dice la exposición de motivos- una vulneración de los principios de ordenación del sistema tributario, “plasmando así a nivel legal un claro parámetro de constitucionalidad” reconocido por el Tribunal Constitucional.

Nada hay que objetar a la regulación proyectada, cuya esencia se comparte, si bien es preciso tener en cuenta las siguientes puntualizaciones:

- Debe revisarse la fundamentación de esta previsión que se contiene en la exposición de motivos y en la memoria y, en particular, los términos inexactos en que se reproduce la doctrina del Tribunal Constitucional. Porque si bien es cierto que la Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio, declaró inconstitucional la declaración tributaria especial establecida por la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 2/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, también lo es que tal declaración de inconstitucionalidad se anuda necesariamente al concreto instrumento normativo utilizado; y, así, concluye el Tribunal Constitucional que, al afectar esa disposición “a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad (...) no puede

introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE”.

- De otro lado, debe tenerse presente que la terminología empleada puede suscitar dudas en cuanto a su concreto alcance, a la hora de determinar qué debe entenderse por “instrumento extraordinario de regularización fiscal”. Adicionalmente, la referencia expresa a la deuda tributaria, tal y como está configurada por el artículo 58 de la Ley General Tributaria, parece excluir cualquier posibilidad de regularización también para recargos e intereses de demora (respecto de los cuales sería más dudoso apreciar esa vulneración del artículo 31 de la Constitución); y, por el contrario, parece dejar abierta la posibilidad de la condonación generalizada de sanciones (que no forman parte de la deuda tributaria). Quizá sean más las cuestiones que suscita la introducción de este párrafo que su eficacia real, habida cuenta de que el legislador ordinario podría en cualquier momento revisar dicha prohibición.

B. Nueva redacción del artículo 5

En el apartado 3 del artículo 5 (“La Administración tributaria”) se completa su segundo párrafo en los siguientes términos:

“En el caso de los procedimientos a los que se refiere la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda también tendrá competencias de aplicación de los tributos, de ejercicio de la potestad sancionadora y de revisión, sin perjuicio, en cuanto a esta última, de la que corresponda a los Tribunales Económico-Administrativos, de acuerdo con la normativa reguladora de dichos procedimientos. En todo caso, la gestión recaudatoria que pudiera derivarse del ejercicio de las competencias antes mencionadas corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria”.

Se ha cuestionado en el expediente (Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central) el alcance de la nueva competencia revisora de la Dirección General de Tributos. “La tramitación de los procedimientos amistosos sí le compete pero respecto a los acuerdos que recaigan no cabe revisión, por lo que no se alcanza a entender a qué otras competencias revisoras se refiere”. “Es cierta la preeminencia en cuanto a la tramitación del procedimiento amistoso pero solo en cuanto a que han de suspenderse las reclamaciones o recursos que hubiera (...) mientras el procedimiento amistoso esté en tramitación; pero no vemos aquí donde cabe la revisión por parte de la DGT”.

Para atender estas objeciones, se incluyó la precisión de que la competencia revisora de la mencionada dirección general se entiende sin perjuicio de la que corresponde a los órganos económico-administrativos. Sin embargo, esta precisión no resuelve la cuestión de cuáles son las concretas competencias que, en materia de revisión, corresponden a la Dirección General de Tributos.

En consecuencia, la redacción proyectada debe completarse, bien indicando expresamente cuáles son esas competencias revisoras, bien enunciando las previsiones normativas que las sirven de fundamento (en este sentido, los referidos procedimientos amistosos se regulan en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y en el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre).

C. Nueva redacción del artículo 27

La reforma proyectada (apartado cuatro del artículo undécimo) introduce relevantes cambios en el apartado 2 del artículo 27 (“Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”). Por un lado, establece durante el primer año un sistema de recargos crecientes del uno por ciento por cada mes completo; por otro lado, introduce una excepción al régimen de recargos en los siguientes términos:

“No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, los mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración, y no interpone recurso o reclamación contra la liquidación practicada por la Administración de la que no haya derivado sanción.

La presentación de la declaración o autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior deberá producirse en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada, y la no exigencia de los recargos requerirá el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o de la autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo y conllevará la exigencia de los intereses de demora previstos en el apartado 3 del artículo 26 de esta ley. El incumplimiento por el obligado tributario de cualquiera de dichas condiciones de ingreso o la solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación o la impugnación de la liquidación practicada por la Administración determinará la exigencia de estos recargos.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren”.

En líneas generales, esta modificación ha merecido una valoración positiva en la medida en que flexibiliza el régimen de los recargos y permite adecuar mejor su importe a los periodos transcurridos, con la finalidad de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Se ha cuestionado, sin embargo, que la exención se condicione a numerosos requisitos, entre los que cabe destacar la no impugnación de la liquidación practicada por la Administración, que de esa liquidación “no haya derivado sanción” y que se cumplan todas las condiciones de ingreso de la deuda tributaria resultante. Es cierto que estas limitaciones pueden restar operatividad a la medida proyectada; pero también lo es que han de introducirse

los elementos precisos para no desnaturalizar la finalidad perseguida con los recargos y evitar que la exención se utilice en fraude de ley. En esta línea, se considera acertado señalar expresamente que la presentación de la declaración o autoliquidación tributaria que se beneficia de la exención no impide el inicio de actuaciones de comprobación o investigación relativas a las obligaciones tributarias regularizadas.

Sin duda, la exigencia que más observaciones ha suscitado en el expediente es la relativa a que de la liquidación practicada “no haya derivado sanción”.

Se trata de una exigencia que puede resultar excesiva si se tiene en cuenta que a lo que se está condicionando la procedencia de la exención es a que de la regularización inicialmente practicada por la Administración no haya derivado sanción. Pero no hay que olvidar que la exención propiamente dicha se refiere a una declaración o autoliquidación tributaria posterior correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo y con base en los mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración con anterioridad. En este contexto, la circunstancia de que se haya impuesto previamente una sanción tributaria no quiere decir necesariamente que la misma tenga origen en los hechos objeto de regularización ni que se haya de reiterar en ejercicios posteriores.

No parece, pues, que deba establecerse esta exigencia. Pero si se mantiene, debe revisarse su formulación para aclarar el concreto alcance de la expresión empleada, pues no queda claro si se refiere a la simple incoación de procedimiento sancionador o a la imposición efectiva de sanción tributaria o a ambos supuestos.

Por lo mismo, la redacción proyectada tampoco da respuesta a las distintas situaciones que pueden producirse teniendo en cuenta el horizonte temporal. El inicio del procedimiento sancionador tiene que producirse en el plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación practicada (según la nueva redacción del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria, sobre la que luego se volverá), siendo ese mismo el plazo establecido para solicitar la

exención. En esos seis meses, puede imponerse sanción o puede producirse, por causas diversas, la terminación del procedimiento sin imposición de sanción; y también cabe pensar en que el procedimiento pueda extenderse más allá de ese periodo y finalizar igualmente con o sin imposición de sanción.

Por último, debe estructurarse mejor el contenido de los nuevos párrafos que regulan la exención para que se reflejen con orden y claridad los requisitos exigidos para su procedencia, incorporándolos en un único apartado y evitando repeticiones innecesarias (por ejemplo, el requisito de la no impugnación se reitera en los dos primeros párrafos, aunque en el segundo se le añade la no solicitud de rectificación; y al pago de la deuda tributaria resultante se hace referencia, aunque con distintos términos, en el segundo párrafo).

D. Nueva redacción del artículo 81

El artículo 81 de la Ley General Tributaria regula, dentro del capítulo dedicado a la garantía de las deudas tributarias, la adopción de medidas cautelares.

La reforma proyectada introduce como apartado 6 del citado precepto la siguiente previsión:

“Cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de las mismas.

Dichas medidas serán levantadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente, o cuando así lo acuerde el órgano competente para la resolución de la solicitud de suspensión”.

Se establece, por tanto, un nuevo supuesto de aplicación de medidas cautelares, que opera como una suerte de contramecanismo frente a la suspensión instada con la finalidad de evitar que el cobro pueda verse frustrado o gravemente dificultado, optando así el anteproyecto por dar carta de naturaleza a una práctica de la Administración tributaria que no siempre se ha considerado conforme a Derecho.

Así, en dos resoluciones de fechas 30 de octubre de 2015 (rec. 6497/2015) y de 30 de octubre de 2018 (rec. 1801/2016), el Tribunal Económico-Administrativo Central ha sentado el criterio de que la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un acto de ejecución del mismo; y que, estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares.

Como se afirma en ambas resoluciones, reproduciendo el tenor de la última citada:

“Si se atiende a la postura de la Administración, que considera que a pesar de existir una admisión de la solicitud de suspensión se pueden adoptar medidas cautelares, como ya hemos señalado, parece que la única forma de justificar esta posibilidad es si se entendiera que la adopción de una medida cautelar no es una actuación de ejecución del acto impugnado sino una actuación simplemente tendente a garantizar el cobro de la deuda, sin que se pueda considerar una ejecución del mismo. Ante esta postura cabría plantearse qué diferencia efectiva o real existe entre la adopción de un embargo ya en periodo ejecutivo respecto a deudas que hayan sido impugnadas (que es indudable que es un acto de ejecución) si tenemos en cuenta que en este último caso no puede procederse a la enajenación de los bienes hasta que no sea firme el acto de liquidación que sustenta la deuda de acuerdo a lo previsto en el artículo 172.3 de la LGT (“La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes

perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación”). Es decir, que los bienes embargados no pueden ser enajenados hasta que sea firme el acto de liquidación tributaria, esto es, no se puede proceder a la ejecución forzosa de los bienes mediante su enajenación si la liquidación no es firme, y en el caso de medidas cautelares tampoco se pueden ejecutar los bienes por la propia naturaleza cautelar de la medida. Por ello, la única diferencia final real entre ambos tipos de embargo es que la medida cautelar no permite la enajenación de los bienes embargados en tanto no se transforme en un embargo definitivo en el procedimiento de apremio y que tiene una vigencia limitada en el tiempo y los embargos en el procedimiento de apremio permiten la enajenación de los bienes embargados una vez firmes los acuerdos de liquidación y no tienen *per se* una duración limitada (si no tenemos en cuenta, por ejemplo, la limitada vigencia temporal de las anotaciones preventivas de embargo).

Precisamente el argumento de la imposibilidad de enajenar los bienes embargados en tanto no sean firmes los actos de liquidación se viene a esgrimir por la Administración para justificar el cumplimiento del requisito de que la medida cautelar no produzca perjuicios de difícil o imposible reparación, a nuestro juicio de forma errónea, dado que un embargo derivado de una medida cautelar nunca podría ser el fundamento de la enajenación del bien, sino que es el embargo derivado del procedimiento de apremio -en el que se puede transformar un embargo derivado de una medida cautelar- el que puede servir de fundamento a la ejecución forzosa mediante la enajenación del bien embargado.

A todo lo anterior hay que añadir que una cosa es que una medida cautelar no determine directamente la ejecución del patrimonio del deudor y otra que no despliegue efectos en el patrimonio y la situación económica del deudor. Una medida cautelar de embargo de los créditos comerciales de un deudor a la Hacienda Pública puede determinar un descrédito comercial que provoque una fuerte pérdida de confianza por parte de los clientes del deudor que desemboque en una grave crisis en el ejercicio de la actividad económica; el embargo cautelar de las devoluciones tributarias puede provocar graves

tensiones de tesorería que determinen una crisis importante de liquidez en el contribuyente, lo que también puede ocurrir en el caso de embargos cautelares de cuentas corrientes en instituciones financieras; el embargo de bienes inmuebles puede provocar dificultades en la obtención de crédito por parte del deudor o de liquidez ante la mayor dificultad para la venta de los inmuebles, etc. Es decir, la medida cautelar sí que puede provocar efectos patrimoniales y económicos en el deudor aunque no suponga la ejecución de sus bienes. Precisamente este tipo de efectos son los que hay que valorar si producen perjuicios de imposible o difícil reparación y justifican que la ejecución del acto debe ser suspendida con dispensa total o parcial de garantías, máxime teniendo en cuenta que si una medida cautelar puede producir efectos, más efectos y más perjudiciales aún puede provocar la ejecución del acto.

En conclusión, entendemos que la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un acto de ejecución del mismo, y estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares.

(...)

Por ello, la medida cautelar impugnada, en cuanto actuación recaudatoria dirigida a asegurar el cobro de la deuda en ejecución de un acto administrativo cuya ejecutoriedad se encuentra suspendida, debe considerarse contraria a Derecho y por ello este Tribunal debe proceder a su anulación”.

A la vista de lo anterior, se debe reconsiderar la introducción de una medida como la proyectada.

E. Nueva redacción del artículo 95 bis

Se introducen en este artículo diversos ajustes con una doble finalidad: por un lado, ampliar el ámbito subjetivo y objetivo de los listados, incluyendo a los responsables solidarios y reduciendo el límite de deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso que determina la inclusión en el

listado (que pasa de un 1.000.000 a 600.000 euros); por otro lado, posibilitar que si los deudores pagan la totalidad de la deuda antes de finalizar el plazo para formular alegaciones y así lo acreditan de forma fehaciente, no se les incluirá en el listado.

La reforma proyectada se considera equilibrada pues, aunque amplía el ámbito de los listados, establece un límite cuantitativo razonable y al mismo tiempo posibilita la exclusión de los obligados tributarios que paguen íntegramente las cantidades adeudadas, lo que resulta plenamente acorde con el principio de proporcionalidad y al mismo tiempo incentiva el pago de los tributos.

Se ha cuestionado en el expediente la inclusión en el listado de los responsables solidarios, opción sobre la que ya tuvo ocasión de pronunciarse este Consejo en el dictamen ya citado número 130/2015, de 9 de abril, y que no objetó (aunque finalmente no se incluyó en la versión del artículo 95 bis que fue objeto de aprobación parlamentaria).

Con todo, parece oportuno recordar las consideraciones que entonces se efectuaron a propósito de la firmeza de las deudas objeto de publicidad, que no exige la regulación vigente y que tampoco se prevé para los supuestos de responsabilidad solidaria:

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

Por ello, cabría pensar en alguna previsión que pudiera modular esa futura conflictividad. Por ejemplo, podría limitarse la exigencia de firmeza a la vía administrativa; o introducirse alguna cautela al respecto como, por

ejemplo, la que se recogía en versiones anteriores del anteproyecto y por virtud de la cual se exigía 'que para las deudas y sanciones, cuyo importe represente al menos el 25% por ciento de la cuantía total pendiente de ingreso a tener en consideración, haya transcurrido al menos un año desde la finalización del plazo de ingreso señalado en el párrafo anterior”.

De otra parte, también ha suscitado observaciones la terminología empleada en el apartado 1.b), que hace referencia al plazo “original” de ingreso en periodo voluntario. Esta cuestión se examinará al hilo de los comentarios al proyectado artículo 175.

F. Nueva redacción del artículo 130

El artículo 130 de la Ley General Tributaria enumera las causas de terminación del procedimiento iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario, que son, en la redacción vigente, la liquidación provisional y la caducidad.

En lo que se refiere al segundo supuesto, el anteproyecto establece que “no procederá la declaración de caducidad respecto de aquellos tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación”.

Esta previsión ha sido objetada por muchas de las entidades representativas del sector aduanero por considerar que se trata de un agravio comparativo respecto a otros tributos no relacionados con el comercio exterior.

Sin embargo, hay que tener presente que la disposición adicional vigésima de la Ley General Tributaria, que introdujo la Ley 34/2015, ya prevé esa misma excepción para los tributos que integran la deuda aduanera regulada en la normativa de la Unión Europea. Por tanto, parece coherente que la misma regla se aplique a los tributos internos (IVA, impuestos especiales) que se liquiden por las importaciones de bienes.

G. Nueva redacción del artículo 150

Los ajustes que se introducen en el apartado 3 del artículo 150, que regula los plazos de las actuaciones inspectoras, tienen por objeto incluir una mención expresa, como elemento que suspende el cómputo del plazo del procedimiento inspector, a “la comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 *ter* del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre”.

Se considera acertada la modificación propuesta, que sin duda permitirá una mejor coordinación de las competencias inspectoras de las Administraciones implicadas en los supuestos previstos en los citados preceptos (regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas; y calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión).

El Consejo de Estado viene conociendo, cada vez con mayor frecuencia, de solicitudes de revisión de oficio en las que se pretende la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias precisamente por razón de la incompetencia manifiesta de la AEAT para practicarlas. De ahí la importancia de todas aquellas medidas que tengan como finalidad garantizar la mejor coordinación entre la Administración tributaria estatal y las Haciendas Forales.

H. Nueva redacción del artículo 157

La modificación de este precepto tiene como finalidad eliminar el carácter obligatorio que hasta ahora tiene el informe del actuario que acompaña a las actas de disconformidad y en el que se exponen los fundamentos de Derecho en que se base la propuesta de regularización.

El fundamento de esta supresión se justifica por el hecho de que el acta (y también la ulterior liquidación) incorpora un contenido similar al de dicho informe, ya que, según establece el artículo 153.c) de la Ley General Tributaria para todo tipo de actas, tiene que hacer referencia a “los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización”.

Suscita dudas la modificación propuesta en la medida en que la previsión del informe de actuario en el caso de las actas de disconformidad permite un mayor grado de detalle en la exposición de los fundamentos jurídicos de la regularización practicada (que no siempre concurre en las actas), lo que puede resultar relevante a los efectos de las posteriores actuaciones y, en su caso, de la ulterior impugnación.

I. Nueva redacción del artículo 161

El artículo 161 de la Ley General Tributaria regula la recaudación en periodo ejecutivo.

En el primer párrafo de su apartado 2 establece que “la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes”.

La reforma proyectada introduce la siguiente excepción a la regla general que acaba de transcribirse:

“No obstante lo anterior, las solicitudes a las que se refiere el párrafo anterior así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo”.

La anterior previsión no viene sino a incorporar al texto legal la regla que resulta de varias resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, la primera de ellas dictada el 29 de abril de 2004 (rec. 1071/2003), en recurso de alzada para la unificación de criterio. En dicha resolución se concluye que “en los casos en que dentro del período voluntario de pago de una deuda tributaria, se hubiera solicitado el aplazamiento del pago de la misma y se hubiera denegado éste dando plazo al interesado para su ingreso en período voluntario, una vez transcurrido el plazo concedido, no resultará ya de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 6 del artículo 51 de Reglamento General de Recaudación, por lo que en el supuesto de que el interesado no proceda al ingreso de la deuda tributaria dentro de los plazos previstos en el artículo 20 del Reglamento General de Recaudación, dará comienzo el período ejecutivo procediendo la notificación de la correspondiente providencia de apremio, aun cuando hubiera podido interponerse recurso de reposición contra la denegación del aplazamiento”.

Un criterio similar se ha recogido en otras resoluciones posteriores, como son: la Resolución de 25 de febrero de 2016 (rec. 05419/2013), en la que se concluyó que la denegación de un aplazamiento solicitado en periodo voluntario tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, y, en caso de no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio, de modo que una segunda solicitud de aplazamiento dentro de este plazo no tiene efectos suspensivos; o la Resolución de 28 de septiembre de 2017 (rec. 3698/2015), según la cual no puede entenderse que la solicitud de compensación, presentada una vez denegado el aplazamiento solicitado inicialmente en periodo voluntario y abierto el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, tenga efectos suspensivos del procedimiento recaudatorio.

El Consejo de Estado comparte plenamente el objetivo perseguido con la medida proyectada, en tanto persigue evitar un uso fraudulento de las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación y suspensión con

la única finalidad de evitar el inicio del periodo ejecutivo, en línea con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central que se acaba de resumir.

Ahora bien, los términos previstos son muy estrictos, por lo que resultaría oportuno introducir la posibilidad de exceptuar la aplicación de la antedicha regla cuando concurren circunstancias específicas que así lo determinen, pues cabe pensar, por ejemplo, en una solicitud de suspensión que ofrece nuevas garantías o en la propuesta de un nuevo bien para el pago en especie o en el reconocimiento de una devolución tributaria con posterioridad a la solicitud de compensación. Además, debieran resolverse expresamente los supuestos en los que pudieran concurrir dos solicitudes con distinto objeto -por ejemplo, primero una solicitud de suspensión que se admite a trámite pero, que finalmente se deniega, y después una solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria correspondiente-. Parece oportuno introducir alguna cautela que, en supuestos como este o similares, impida el inicio del periodo ejecutivo.

En el último párrafo del precepto comentado se introduce una previsión específica para las deudas concursales, por virtud de la cual se establece que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de dichas deudas, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Esta previsión responde igualmente a la idea de que no cabe admitir varios periodos voluntarios de pago. Sin embargo, quizá debiera reconsiderarse en la medida en que no tiene en cuenta el criterio sentado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en las Resoluciones de 22 de julio de 2011 (rec. 2074/2010), de 24 de marzo de 2015 (rec. 883/2014) y de 17 de diciembre de 2015 (rec. 3134/2015). Según estas resoluciones, estando una sociedad en situación concursal, el plazo de pago en periodo voluntario de las deudas tributarias calificadas como deudas de la masa queda suspendido o paralizado, debiendo concederse nuevamente el plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso. Si no se ha iniciado el periodo voluntario de pago de las deudas referidas en la fecha del auto de

declaración de concurso, una vez dictada sentencia de aprobación del convenio, la Administración debe requerir su pago en periodo voluntario.

J. Nueva redacción del artículo 175

La modificación operada en el apartado 1 tiene por objeto referir el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria al periodo voluntario de pago "original".

Señala la exposición de motivos que la finalidad de esta modificación es la de "clarificar la normativa vigente", para lo que se especifica, a efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, que el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor principal, como suspensiones o aplazamientos, deban proyectarse sobre el procedimiento seguido con el responsable.

Esta idea del periodo voluntario de pago "original" u "originario" no solo está presente en este artículo, sino también al regular el listado de deudores (artículo 95 bis), en el que está previsto incluir a los responsables solidarios.

Se estima oportuno llamar la atención sobre el hecho de que esta previsión puede alterar en cierta medida los perfiles de la responsabilidad solidaria, cuya exigencia se hace depender exclusivamente del impago del deudor principal en el periodo inicial de pago voluntario, de modo que si el deudor originario solicita, por ejemplo, el aplazamiento del pago y se le deniega dicha solicitud, reabriéndose el periodo voluntario de pago, esta circunstancia no tiene efectos para el responsable solidario, ya que el aplazamiento obtenido, conforme a la redacción proyectada, no demora la exigencia de la referida responsabilidad.

En todo caso, si se mantiene en los términos proyectados, sería más acertado no introducir un adjetivo para calificar el periodo de pago que ha de tenerse en cuenta a estos efectos (máxime cuando, aparte de la explicación

que ofrece la exposición de motivos, no hay precepto alguno que defina qué debe entenderse por periodo de pago “original”) y optar por introducir un párrafo aclaratorio, al final del apartado 1.b) del artículo 95 bis y en el artículo 175.1, en el que se indique que, a los efectos de las citadas regulaciones, se entiende que la referencia al periodo voluntario de pago lo es al periodo inicial, con independencia de las actuaciones que hubiera podido realizar el deudor principal o de las vicisitudes por las que pudiera atravesar la deuda tributaria.

K. Nueva redacción de los artículos 198.4 y 199.7

Las entidades representativas del sector aduanero han formulado diversas observaciones sobre la quiebra del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador al establecer la redacción del apartado 4 del artículo 198 y del apartado 7 del artículo 199, en la versión del anteproyecto sometida al trámite de audiencia pública, una sanción mínima de 600 euros por no presentar en plazo o presentar de forma incompleta declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera.

A la vista de las observaciones formuladas, se ha optado por mantener el límite mínimo vigente de 100 euros, con una excepción referida a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, para la que se prevé una sanción mínima de 600 euros.

La regulación proyectada es respetuosa con el principio de proporcionalidad, ya que el significativo incremento de la sanción mínima previsto inicialmente se limita en la versión definitiva del texto proyectado a aquel supuesto en el que el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso de las obligaciones de presentación de documentos y declaraciones tiene unas consecuencias más graves, en la medida en que las referidas declaraciones sumarias de entrada “constituyen la piedra angular del análisis y la gestión de los riesgos”.

L. Nuevo artículo 201 bis

El nuevo artículo 201 bis que el anteproyecto introduce en la Ley General Tributaria tipifica una nueva infracción “por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable”.

El Consejo de Estado considera plenamente acertada la tipificación como infracción de la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable. Además, las sanciones previstas tienen unos importes que realmente les permite cumplir una función disuasoria de la realización de este tipo de conductas. La regulación proyectada requerirá, como complemento indispensable, de un desarrollo reglamentario en el que se incluyan las especificaciones técnicas correspondientes e incluso, como se ha apuntado en el expediente, las cuestiones relativas a la homologación y certificación de tales sistemas y programas.

Debe, sin embargo, realizarse un esfuerzo a la hora de delimitar las conductas sancionables y las sanciones a ellas anudadas, teniendo en cuenta que se prevé una sanción fija -50.000 euros para la tenencia y 150.000 euros en los demás casos- por cada ejercicio económico. En cuanto a la delimitación de los tipos infractores, cabría sopesar la conveniencia de modular el importe de la sanción en atención a las circunstancias concretas de cada caso; en cuanto al importe de las sanciones, se atiende exclusivamente al ejercicio económico como parámetro temporal, pero cabe pensar en conductas infractoras que tengan una duración diferente.

M. Nueva redacción del artículo 209

En el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria se amplía el plazo para la iniciación de los procedimientos sancionadores, que pasa de tres a seis meses.

Se dice en la exposición de motivos, y también en la memoria, que esta previsión tiene como finalidad alinear dicho plazo “con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios”.

Ahora bien, esta afirmación es inexacta y confunde el plazo para iniciar un procedimiento y el plazo para su resolución, que ya es de seis meses conforme dispone el artículo 211.2 de la propia Ley General Tributaria.

Por tanto, deben incorporarse al expediente las razones en las que se fundamenta la propuesta de ampliar el plazo para la iniciación de expedientes sancionadores. Es claro que esta ampliación no vulnera por sí sola el principio de seguridad jurídica, pero también lo es que las razones esgrimidas en algún escrito de contestación a las objeciones formuladas -problema de las notificaciones en el extranjero, plazo de prescripción de las infracciones y plena salvaguarda del ejercicio del *ius puniendi*- tampoco constituyen un fundamento evidente de la ampliación propuesta.

N. Nueva redacción del artículo 233

En el artículo 233 de la Ley General Tributaria, que regula la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, se introduce un nuevo apartado 9 en el que se establece que si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

En opinión de este Consejo, esta última previsión supone una desnaturalización de la finalidad misma del instituto de la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias, máxime si se valora unida a la adopción de medidas cautelares que en tales supuestos permite la redacción proyectada

para el artículo 81 de la Ley y a la que ya se ha hecho referencia en un apartado precedente. Por ello, se sugiere su reconsideración.

IX. Otros contenidos

A. La responsabilidad aduanera en el marco de la imposición indirecta

Una de las cuestiones más discutidas por las entidades representativas ha sido la nueva regulación de la responsabilidad establecida en el apartado cuatro del artículo 87 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece el régimen aplicable a los responsables del impuesto (apartado uno del artículo octavo del anteproyecto).

La redacción vigente prevé que “las responsabilidades establecidas en los apartados dos [solidaria] y tres [subsidiaria] no alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros”.

La redacción proyectada para dichos apartados establece que dichas responsabilidades “alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de los procedimientos de declaración o verificación de datos de las declaraciones aduaneras”.

Las entidades representativas del sector afectado consideran que esta nueva redacción supone una ampliación de los supuestos en que los representantes aduaneros son responsables solidarios o subsidiarios en cuanto al pago de la deuda tributaria. Frente a ello, se afirma que no se trata de ampliar el ámbito de dicha responsabilidad, sino de determinar con mayor precisión las actuaciones y procedimientos tributarios en los que puede exigirse dicha responsabilidad.

La redacción vigente no implica que exista o no responsabilidad del representante aduanero según que las actuaciones se hayan hecho dentro del recinto o fuera del mismo, sino que trae causa de la distinción entre actas de

inspección en recinto y actas de inspección en destino. Así, lo que se pretende con la referencia al “recinto aduanero” es excluir toda responsabilidad derivada del descubrimiento de una deuda no liquidada por el ejercicio de la función inspectora de Aduanas e Impuestos Especiales (fuera del recinto aduanero) e incluir las deudas por los incumplimientos que se descubran en la “inspección en recinto”, es decir, las que se derivan de la comprobación previa al levante y también las posteriores pero siempre dentro del ámbito de la inspección en recinto.

Como se indica en respuesta a las observaciones formuladas, afirmar lo contrario supondría que “la responsabilidad de los representantes aduaneros dependería de la decisión de las autoridades aduaneras sobre qué declaraciones deben ser objeto de control previo al levante. Si los controles con base en la mercancía presentada a despacho, la declaración por la que se solicita un régimen aduanero para las mismas y la documentación que se deba aportar para obtener la autorización del régimen solicitado, se realizan antes del levante, los representantes son responsables solidarios o subsidiarios de las deudas tributarias de tales declaraciones. Pero si tal control se realiza con posterioridad al levante o despacho aduanero, y sin utilizar unas fuentes de comprobación ajenas a los datos y antecedentes obrantes en la Administración Tributaria y los datos o antecedentes derivados de la mercancía, declaración y documentos que la integran, tal responsabilidad dejaría de ser exigible”.

El Consejo de Estado considera plausibles los argumentos expuestos para precisar el alcance y finalidad de la modificación del artículo 87.cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. En todo caso, y a la vista de las cuestiones planteadas, deberían incorporarse a la memoria y también a la exposición de motivos, siquiera en este caso de forma resumida, pues no reflejan de modo adecuado el concreto significado de la reforma propuesta.

B. La resolución del procedimiento de subsanación de discrepancias en el Catastro Inmobiliario

Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 18 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (apartado tres del artículo duodécimo del anteproyecto), entre otras razones, para modificar la eficacia de la resolución que ponga fin a los procedimientos de subsanación de discrepancias.

La redacción vigente establece que “la resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. La reforma propuesta precisa que tal resolución “tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia documentada de la discrepancia”.

Por tanto, la regulación proyectada atribuye eficacia retroactiva a la resolución, trasladando sus efectos al momento del conocimiento de la discrepancia por la Administración.

La previsión comentada puede suscitar dudas desde la perspectiva de la seguridad jurídica y por razón de su adecuación a los principios de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Es cierto que la regulación de los procedimientos administrativos en el ámbito de la institución catastral ha de tener unas características propias. Sin embargo, deben respetarse en lo posible las reglas generales del procedimiento administrativo; y, desde esa perspectiva, ha de recordarse lo que dispone el apartado 3 del artículo 39 de la ley 39/2015, según el cual “excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, así como cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas”.

C. El nuevo concepto de jurisdicción no cooperativa

La modificación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se centra en la nueva configuración legal de los paraísos fiscales (artículo decimocuarto del anteproyecto). Bajo la denominación de “jurisdicciones no cooperativas” se incluyen aquellos países, territorios y regímenes fiscales perjudiciales en los que, conforme a la normativa de la OCDE y de la Unión Europea, concurren una serie de características -agrupadas en tres grandes bloques: transparencia fiscal, sociedades extraterritoriales y nula o baja tributación- que determinan su inclusión en el listado en cuestión. La apreciación de la concurrencia de tales características no sigue un orden determinado, sino que se realizará de modo conjunto.

La nueva redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 merece en líneas generales una valoración positiva y en ella cabe destacar, además, la previsión de que la relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se actualizará atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

Cabe señalar que, frente a la regulación vigente, el anteproyecto defiere a la orden ministerial la determinación de las jurisdicciones no cooperativas. En este punto y por razón de la trascendencia de estas determinaciones, ha de ser el Gobierno, mediante real-decreto, el que establezca el listado de dichas jurisdicciones, no considerándose acertada su remisión a orden ministerial.

D. La modificación de los límites a los pagos en efectivo

El artículo decimosexto del anteproyecto de Ley sometido a dictamen da nueva redacción a determinados apartados del artículo 7 de 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, para reducir los límites a los pagos en efectivo y revisar el régimen de infracciones y sanciones.

En efecto, se reduce el límite de las operaciones en efectivo: a 1.000 euros, cuando alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional (manteniéndose la cuantía de 2.500 euros cuando el pagador sea una persona física y no actúe en la condición antedicha); y a 10.000 euros cuando, concurriendo estas últimas circunstancias, el pagador justifique que no tiene su domicilio fiscal en España.

Se han formulado observaciones de muy distinto alcance acerca de esta propuesta, desde proponer que todos los pagos se hayan de hacer telemáticamente hasta suprimir las limitaciones, pasando por el mantenimiento de la regulación vigente. Se trata, en última instancia, de una opción que corresponde decidir al Gobierno en el ejercicio de su función de propuesta normativa y para cuya determinación se han tomado en consideración los datos sobre la incidencia práctica de esta medida (en este sentido, se afirma, los informes emitidos para probar la efectividad de este tipo de medidas apuntan a que “cada punto de incremento de ventas por tarjetas de crédito o débito ayuda a la reducción del fraude en términos equivalentes”). Supuesto lo anterior, se opta por una solución intermedia que parece razonable y que permite compatibilizar la lucha contra el fraude fiscal y las medidas para favorecer el consumo.

En cuanto al régimen de infracciones y sanciones, se establece que el procedimiento sancionador se regirá por las normas del procedimiento administrativo común, excepto en lo relativo al sistema de notificaciones, al que se aplicará la Ley General Tributaria. Supuesto lo anterior, se establecen unas reglas específicas, entre las que cabe destacar como novedad la previsión de una reducción del 50% en el supuesto de pago voluntario en cualquier momento anterior a la resolución.

No se objeta, dada la especificidad de la materia afectada, la remisión a la Ley General Tributaria en materia de notificaciones, cuyo tenor (y,

en particular, el de su artículo 210) también se encuentra en el origen de la supresión del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución.

X. Consideración final

A la vista de las observaciones formuladas, el Consejo de Estado reitera su valoración positiva respecto a la mayoría de las modificaciones previstas en el anteproyecto y comparte plenamente los objetivos perseguidos por el Gobierno en cuanto a la lucha contra el fraude fiscal.

Ello no obstante, se considera oportuno realizar un esfuerzo por atemperar aquellas previsiones que pueden desvirtuar el alcance y razón de ser de determinados mecanismos característicos del ámbito tributario, especialmente cuando en su configuración se atiende eminentemente a la finalidad recaudatoria de la medida propuesta o a su incidencia sobre posibles conductas fraudulentas y pasa a un segundo plano la perspectiva de los derechos y garantías que corresponden a todo contribuyente en el marco de los diferentes procedimientos tributarios. En este sentido, han de tenerse en cuenta especialmente las observaciones que se formulan a la redacción propuesta por el anteproyecto para diversos preceptos de la Ley General Tributaria, entre los que cabe mencionar el artículo 81 (que posibilita la adopción de medidas cautelares durante la tramitación de las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías o con garantías diferentes a las que determinan la suspensión automática), el artículo 157 (que suprime el informe del actuario en las actas de disconformidad), el artículo 161 (en relación con las solicitudes de suspensión, fraccionamiento y aplazamiento, compensación y pago en especie, y su incidencia en el inicio del período ejecutivo), el artículo 175 (en cuanto a la configuración de la responsabilidad solidaria), el artículo 209 (sobre el plazo para iniciar el procedimiento sancionador) y el artículo 233 (en cuanto a la posibilidad de continuación de las actuaciones administrativas cuando la deuda se encuentre en período ejecutivo y aunque se haya solicitado la suspensión).

De especial relevancia son, también, las observaciones que se realizan a propósito del nuevo valor de referencia de los bienes inmuebles, estimándose necesario que, junto a los objetivos de simplificación de la

tramitación administrativa y de reducción de la litigiosidad, se articule un sistema que garantice, en todo caso, una valoración individualizada de cada bien inmueble y su adecuación a la realidad física y jurídica de cada uno de ellos. Ello requiere un análisis sosegado de las distintas opciones que cabe instrumentar, con especial atención a las características que ha de incorporar un adecuado sistema de valoración conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Por lo demás, no hay que olvidar que muchas de estas cuestiones se proyectan igualmente sobre los criterios de valoración aplicables en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuya reforma legal, fundamentada en la doctrina del Tribunal Constitucional, podría abordarse conjuntamente.

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

Que, una vez consideradas las observaciones que se formulan en el cuerpo del presente dictamen, puede V. E. someter el anteproyecto al Consejo de Ministros para su aprobación como proyecto de ley y su posterior remisión a las Cortes Generales”.

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

Madrid, 15 de julio de 2020
LA SECRETARIA GENERAL,

LA PRESIDENTA,

EXCMA. SRA. MINISTRA DE HACIENDA.