



CERTIFICACIÓN DE ACUERDO RELATIVO A INFORME

Acto que se certifica: Acuerdo adoptado por el Pleno del Consejo General del Poder Judicial en su reunión del día 30 de octubre de 2019, por el que se ha aprobado el siguiente:

INFORME SOBRE EL ANTEPROYECTO DE LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL, DE TRANSPOSICIÓN DE LAS DIRECTIVAS (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 2017/1852, DEL CONSEJO DE 10 DE OCTUBRE DE 2017, RELATIVA A LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES EN LA UNIÓN EUROPEA, Y DE MODIFICACIÓN DE DIVERSAS NORMAS TRIBUTARIAS.

I. ANTECEDENTES

1.- Con fecha 10 de septiembre de 2019, procedente de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, ha tenido entrada en el Consejo General del Poder Judicial a efectos de evacuación del correspondiente informe conforme a lo dispuesto por el artículo 561.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, el anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (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 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias. El texto remitido viene acompañado de un resumen ejecutivo y de la correspondiente Memoria del Análisis de Impacto Normativo del Anteproyecto (MAIN en adelante).

2.- Al amparo de lo previsto en el artículo 561.2 LOPJ, se solicita la emisión del informe con carácter de urgencia dado el plazo que se fija para la entrada en vigor de algunos de sus preceptos.



3.- La Comisión Permanente de este Órgano constitucional, en su reunión del 19 de septiembre de 2019, designó Ponente de este informe al Vocal Vicente Guilarte Gutiérrez.

II. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA FUNCIÓN CONSULTIVA DEL CGPJ

4.- La función consultiva del Consejo General del Poder Judicial a que se refiere el artículo 561 LOPJ, (en la redacción dada a dicho precepto por la Ley Orgánica 4/2013, de 28 de junio), tiene por objeto los anteproyectos de leyes y disposiciones generales que afecten total o parcialmente, entre otras materias expresadas en el citado precepto legal, a «*[n]ormas procesales o que afecten a aspectos jurídico-constitucionales de la tutela ante los Tribunales ordinarios del ejercicio de derechos fundamentales*» (regla sexta del artículo 561.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial).

5.- La solicitud de informe pone de manifiesto que el artículo 16 del Anteproyecto remitido *“modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en concreto, el apartado 2 de la disposición adicional novena”*.

6.- A la luz de la solicitud de informe recibida y, puesta en conexión con la precitada regla sexta del artículo 561.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en una primera interpretación del alcance y sentido de la misma, el parecer que le correspondería emitir al Consejo General del Poder Judicial sobre el Anteproyecto de Ley remitido, (APL o el Anteproyecto, en adelante), debería limitarse a las normas sustantivas o procesales que en él se incluyen específicamente, evitando cualquier consideración sobre cuestiones ajenas al Poder Judicial o al ejercicio de la función jurisdiccional que éste tiene encomendada.

7.- No obstante, resulta especialmente importante que este órgano constitucional exprese su parecer, también, sobre los aspectos del APL que afecten a derechos y libertades fundamentales, en razón de la posición prevalente y de la eficacia inmediata de que gozan por disposición expresa del artículo 53 de la Constitución. En este punto debe partirse de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, en su condición de intérprete supremo de la Constitución, cuyas resoluciones dictadas en todo tipo de procesos constituyen la fuente directa de interpretación de los preceptos y



principios constitucionales, vinculando a todos los Jueces y Tribunales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 de la LOPJ.

8.- Sin perjuicio de lo anterior, y con arreglo al principio de colaboración entre los órganos constitucionales, el Consejo General del Poder Judicial ha venido indicando la oportunidad de efectuar en sus informes otras consideraciones relativas, en particular, a cuestiones de técnica legislativa o de orden terminológico, con el fin de contribuir a mejorar la corrección de los textos normativos y, por consiguiente, a su efectiva aplicabilidad en los procesos judiciales, por cuanto son los órganos jurisdiccionales quienes, en última instancia, habrán de aplicar posteriormente las normas sometidas a informe de este Consejo, una vez aprobadas por el órgano competente.

III. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL ANTEPROYECTO

9.- El Anteproyecto o APL recibido está integrado por una primera parte expositiva, diecisiete artículos, dos disposiciones transitorias y cuatro disposiciones finales, estructurados y rubricados, todos ellos, con un título indicativo del contenido o la materia a la que se refieren, como sigue:

- *Artículo 1. Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*
- *Artículo 2. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 512004, de 5 de marzo.*
- *Artículo 3. Modificación de 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.*
- *Artículo 4. Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*
- *Artículo 5. Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- *Artículo 6. Modificación 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 7. Modificación del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.*
- *Artículo 8. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*



- *Artículo 9. Modificación de la Ley 2011991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.*
- *Artículo 10. Modificación de la Ley 3811992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.*
- *Artículo 11. Modificación de la Ley 68/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*
- *Artículo 12. Modificación del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.*
- *Artículo 13. Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.*
- *Artículo 14. Modificación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.*
- *Artículo 15. Modificación de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.*
- *Artículo 16. Modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.*
- *Artículo 17. Modificación de la Ley 712012, 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.*
- *Disposición transitoria primera. Régimen transitorio en materia de procedimientos amistosos.*
- *Disposición transitoria segunda. Régimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones y limitación de pagos en efectivo.*
- *Disposición final primera. Título competencial.*
- *Disposición final segunda. Incorporación al Derecho comunitario.*
- *Disposición final tercera. Habilitación normativa.*
- *Disposición final cuarta. Entrada en vigor.*

IV. CONSIDERACIONES PARTICULARES

10.- El Anteproyecto que se informa, además de modificar diversas normas tributarias, constituye el instrumento de incorporación al Derecho español de dos Directivas comunitarias, 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 la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre,



relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (Disposición final segunda APL).

11.- Antes de proceder al análisis del texto proyectado, y con el fin de exponer el contexto normativo, en el que se inserta la parte que se corresponde con las citadas Directivas, conviene dar cuenta, brevemente, del contenido de las normas objeto de transposición.

12.- La Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, se abre exponiendo que *las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor, siendo por ello imprescindible restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria*. Con este planteamiento general, la Directiva aborda la necesidad de establecer normas que refuercen el nivel medio de protección contra la planificación fiscal abusiva en el mercado interior; establecer normas aplicables a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en un determinado Estado miembro; establecer normas contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo, a través de normas en los ámbitos de limitación de la deducibilidad de los intereses, imposición de salida, norma general contra las prácticas abusivas, normas relativas a las sociedades extranjeras controladas y normas para hacer frente a las asimetrías híbridas.

13.- Por su parte, la Directiva (UE) 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, de un lado, *establece normas relativas a un mecanismo de resolución de litigios entre los Estados miembros cuando dichos litigios surgen de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio y, de otro, establece los derechos y las obligaciones de las personas afectadas cuando surjan tales litigios*, (artículo 1).

14.- A la luz de la solicitud de informe recibida y, formuladas las anteriores consideraciones generales sobre la función consultiva que corresponde a este Órgano Constitucional, el estudio y análisis del texto proyectado pretende abordarse a través de tres bloques o ámbitos diferenciados,



comenzando, el primero de ellos, por el artículo 16 del Anteproyecto, en tanto *"modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en concreto, el apartado 2 de la disposición adicional novena"*; el segundo, con aquellas observaciones referidas a determinados aspectos del APL que podrían tener incidencia en las necesarias garantías del ciudadano tuteladas a través del procedimiento administrativo; finalizando, con un tercer apartado, referido a aquellas cuestiones o aspectos que podríamos calificar de técnica legislativa.

1) El artículo 16 del Anteproyecto: Modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.-

15.- La solicitud de informe del texto proyectado, remitida por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, hace mención expresa al artículo 16 del Anteproyecto, en tanto *"modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en concreto, el apartado 2 de la disposición adicional novena"*, que quedaría redactado de la siguiente forma:

"2. Cuando el acto relativo a la liquidación de una deuda aduanera objeto de recurso, haya sido sometido a una decisión de las instituciones de la Unión Europea que haya de pronunciarse sobre la no contracción a posteriori, la devolución o la condonación de dicha deuda, se suspenderá el curso de los autos desde que esa circunstancia se ponga en conocimiento del órgano jurisdiccional y hasta que sea firme la resolución adoptada por dichas instituciones.

Igualmente procederá la suspensión del curso de los autos, exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso, desde que se inicie el procedimiento amistoso en materia de imposición directa a que se refiere la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, hasta que finalice dicho procedimiento amistoso.

En los procedimientos tramitados al amparo del Convenio 90/436/CEE y en los casos en los que la existencia de sanciones excluya el acceso a la fase arbitral del procedimiento amistoso, lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación cuando se haya interpuesto cualquier recurso en vía contencioso-administrativa contra las sanciones."



16.- La nueva redacción propuesta guarda, a su vez, conexión con la recogida en el **apartado segundo del artículo 2 del APL**, que modifica 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, debiendo destacar, al respecto, que los proyectados apartados 7, 8 y 9, de dicha disposición adicional, quedarían con la siguientes redacción:

"7. En el caso de que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, se simultanee un procedimiento amistoso previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados en el título V de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se suspenderá el procedimiento de revisión, exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso, hasta la finalización de este último.

8. En los casos en los que la existencia de sanciones excluya el acceso a la fase arbitral de procedimiento amistoso, lo establecido en el apartado 7 no será de aplicación cuando se hubiese recurrido en vía administrativa la imposición de sanciones. En este caso, se impedirá el acceso a la comisión arbitral del procedimiento amistoso hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial en relación con la sanción.

9. En los procedimientos tramitados al amparo del Convenio 90/436/CEE, la interposición de cualquier recurso o reclamación en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa contra las sanciones impuestas a que se refiere el apartado 10 suspenderá la tramitación del procedimiento amistoso desde la interposición del primer recurso que proceda hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial en relación con la sanción.

No se admitirá el inicio o será causa de terminación del procedimiento amistoso previsto en el párrafo anterior si las empresas de las que se trate han sido objeto de una sanción, en los términos establecidos en el apartado 10 de esta disposición, con carácter firme."

17.- La parte expositiva, innominada, que precede al APL dedica los tres primeros párrafos del apartado IV a la modificación que ahora nos ocupa, señalando lo siguiente:

"IV

En el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectúan determinadas modificaciones con el fin de transponer la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución



de litigios fiscales en la Unión Europea, armonizando así el marco de resolución de procedimientos amistosos y reforzando la seguridad jurídica. En concreto, la Directiva (UE) 2017/1852 determina que los Estados miembros podrán denegar el acceso al procedimiento de resolución regulado en el artículo 6 de la misma cuando concurra la imposición de sanciones por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave. En este sentido, España, haciendo uso de dicha facultad, define qué se entiende por dichos conceptos a efectos de la normativa española aplicable a los procedimientos amistosos en los términos que se desarrollen reglamentariamente. Asimismo, se establecen como excepción al régimen general de preeminencia de la tramitación de los procedimientos amistosos respecto de los procedimientos judiciales y administrativos de revisión aquellos casos en los que hayan sido impugnadas las antedichas sanciones.”

18.- Por su parte, explica la MAIN, (páginas 8, 9, 15, 17 y 60), en los siguientes términos, la modificación proyectada al respecto:

“[...] la Directiva 2017/1852 determina que los Estados miembros podrán denegar el acceso al procedimiento de resolución regulado en su artículo 6 cuando concurra la imposición de sanciones por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave. En este sentido, y al hacer uso de dicha posibilidad, resulta necesario definir qué se entiende por dichos conceptos a efectos de la normativa española aplicable a los procedimientos amistosos en los términos que se desarrollen reglamentariamente, como así se hace en este Anteproyecto.

Relacionada con estas modificaciones en el ámbito de los procedimientos amistosos se halla la que se introduce en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio), en lo sucesivo LJCA.

[...] para evitar litigios entre los obligados tributarios y la Administración tributaria.

En concreto, esto último se materializa, por citar algunos supuestos, en la clarificación del procedimiento preeminente en caso de concurrencia de un procedimiento amistoso y un proceso contencioso-administrativo.

[...]Por su parte, los cambios que afectan al régimen jurídico del procedimiento contencioso-administrativo, como consecuencia de la modificación de la regulación de las situaciones de concurrencia entre los procedimientos amistosos con dichos procedimientos jurisdiccionales, deben



residenciarse en la LJCA, como código procesal básico en el ámbito contencioso-administrativo, [...].

[...] Mediante el artículo 16 se modifica la LJCA. En concreto, el apartado 2 de su disposición adicional novena, con el fin de acompañarla a los cambios introducidos en materia de procedimientos amistosos en el TRLIRNR. Así, el principio general es que, en caso de concurrencia de un procedimiento amistoso en materia tributaria con un procedimiento contencioso-administrativo sobre el mismo objeto, prevalece la tramitación de aquel, salvo en los supuestos en que el objeto de ambos tipos de procedimiento verse sobre determinadas sanciones, en cuyo caso primará el procedimiento contencioso-administrativo, suspendiéndose el relativo a la materia tributaria."

19.- La suspensión de los procedimientos de revisión, durante la tramitación de procedimientos amistosos vino a ser recogida en la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (LGT), introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, de acuerdo con lo previsto por el artículo 7.3 del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, con la siguiente redacción:

*"Suspensión en supuestos de tramitación de procedimientos amistosos
En caso de que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional primera.1 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 simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados en el Título V de esta Ley, se suspenderá este último hasta que finalice el procedimiento amistoso."*

20.- De manera coherente con esta modificación, la disposición final tercera de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, (LGT), introdujo, en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, (LRJCA), bajo la rúbrica "[i]ncidencia de las competencias de la Unión Europea en el proceso contencioso-administrativo tributario", la disposición adicional novena, con el siguiente tenor:



"1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta Ley, cuando el recurso contencioso-administrativo tenga por objeto un acto administrativo que, relativo a una deuda aduanera, esté vinculado a una decisión adoptada por las instituciones de la Unión Europea, la revisión no podrá extenderse al contenido de dicha decisión.

De no proceder la anulación del acto administrativo recurrido en base al resto de alegaciones del demandante, en el supuesto de que la normativa de la Unión Europea haga depender la no contracción a posteriori, la condonación o la devolución de la deuda aduanera de una Decisión de la Comisión Europea, y el acto objeto de recurso haya sido dictado sin someter dicha cuestión a la Comisión, el órgano jurisdiccional deberá pronunciarse sobre si, conforme a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea, procede tal sometimiento. Si el órgano jurisdiccional entiende que dicho sometimiento es procedente, suspenderá el procedimiento e instará a la Administración Tributaria para que someta el asunto a la Comisión en el plazo máximo de dos meses.

2. Cuando el acto relativo a la liquidación de una deuda aduanera objeto de recurso, haya sido sometido a una decisión de las instituciones de la Unión Europea que haya de pronunciarse sobre la no contracción a posteriori, la devolución o la condonación de dicha deuda, se suspenderá el curso de los autos desde que esa circunstancia se ponga en conocimiento del órgano jurisdiccional y hasta que sea firme la resolución adoptada por dichas instituciones.

Igualmente procederá la suspensión del curso de los autos desde que se inicie el procedimiento amistoso en materia de imposición directa a que se refiere la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, hasta que finalice dicho procedimiento amistoso."

21.- A través de las transcritas disposiciones adicionales vigésimo primera de la LGT y novena, apartado 2, segundo párrafo, de la LRJCA, la Ley 34/2015 vino, por tanto, a establecer la suspensión de los procedimientos revisores, tanto en vía administrativa como jurisdiccional Contencioso-administrativa, hasta la finalización de la tramitación de los procedimientos amistosos a que hace referencia la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.



22.- El párrafo primero de la disposición adicional 9ª LRJCA, que no resulta afectado por el Anteproyecto, encuentra su razón de ser en la existencia de normas específicas en materia aduanera derivadas del Derecho de la Unión Europea. Entre otras especialidades, hay algunas en materia de revisión *"como consecuencia de que los órganos nacionales, ya sean administrativos o jurisdiccionales, no pueden entrar a resolver aquellas cuestiones en materia aduanera que sean competencia de la Comisión, lo que conllevará la suspensión del procedimiento revisor en tanto la Comisión no adopte la resolución correspondiente y ésta adquiera firmeza"*.

23.- A través de la modificación proyectada, se introduce como novedad, en el segundo párrafo del apartado 2 de la DA 9ª de la Ley 29/1998, la referencia a que la suspensión del curso de los autos lo será *"exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso"*, es decir, limitada, objetivamente, a los elementos de la obligación tributaria sobre los que verse el procedimiento amistoso, lo que supone una proyección, al ámbito procesal Contencioso-administrativo, de la modificación prevista, en el artículo 2 del Anteproyecto, en relación al apartado 7 de la DA 1ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

24.- Asimismo, el prelegislador adiciona, *ex novo*, un nuevo párrafo tercero al apartado 2 de la DA 9ª de la Ley 29/1998, de manera, igualmente coherente, con la nueva redacción proyectada, en el artículo 2 APL, para el apartado 9 de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, referido a los procedimientos tramitados al amparo del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, - relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas-, en tanto, en el caso español, la imposición de sanciones con carácter firme obsta o impide el inicio o la continuación del procedimiento amistoso, cuya tramitación se suspenderá mientras se resuelven los recursos interpuestos contra la sanción.

25.- En cuanto a la suspensión de los procedimientos revisores, puede ponerse de manifiesto que por medio del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se introdujo un nuevo artículo 2 bis, disponiendo que los procedimientos de revisión quedan suspendidos por la tramitación de los procedimientos



amistosos previstos en los convenios y tratados internacionales, previendo la norma que la autoridad española competente debe comunicar dicha circunstancia al órgano revisor, conforme a la siguiente redacción:

"Artículo 2 bis. Suspensión del procedimiento de revisión en caso de procedimiento amistoso.

En aquellos casos en que, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, haya de procederse a la suspensión de un procedimiento de revisión de los regulados en su título V, como consecuencia de la tramitación simultánea de un procedimiento amistoso sobre las mismas cuestiones, la autoridad competente española a que se refiere el artículo 2 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, comunicará al órgano revisor los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas que consten en la solicitud de inicio del procedimiento amistoso o cualquier otro recurso de los que tuviese conocimiento.

Asimismo, dicha autoridad competente comunicará al órgano de revisión la terminación del procedimiento amistoso, adjuntando copia del acuerdo de terminación, a los efectos de proceder a alzar la suspensión del procedimiento de revisión y de su resolución."

26.- Debe destacarse que el texto proyectado mantiene la previsión, hoy recogida en el apartado 4 de la vigente DA 1ª RDL 5/2004, -que se trasladaría al nuevo apartado 5-, en relación a que "[n]o podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos", plasmada, igualmente, en el artículo 11.2 del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimientos Amistosos en materia de imposición directa.

27.- Finalmente, el Anteproyecto dedica la **disposición transitoria primera** al "[r]égimen transitorio en materia de procedimientos amistosos", con la siguiente redacción:

"1. Los procedimientos amistosos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de la nueva redacción de 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, se regirán por la



normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. Lo dispuesto en la nueva redacción de los apartados 7 y 8 de 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, será de aplicación a los procedimientos amistosos iniciados a partir del 12 de octubre de 2015.

3. Lo dispuesto en la nueva redacción del segundo párrafo del apartado 3 de 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, será de aplicación a los procedimientos pendientes de terminación en la fecha de entrada en vigor de esta ley.

4. Lo dispuesto en la nueva redacción del tercer párrafo del apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso administrativa, será de aplicación a los procedimientos amistosos iniciados a partir del 12 de octubre de 2015.”

28.- El principio general sobre la retroactividad de las normas tributarias se recoge en el apartado 2 del artículo 10 de la Ley General Tributaria, rubricado “[á]mbito temporal de las normas tributarias”:

“2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.”

29.- Sobre los criterios a tener en cuenta para valorar la posible colisión entre el principio de seguridad jurídica y el carácter retroactivo de una norma tributaria, puede traerse a colación la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 176/2011, de 8 de noviembre de 2011, dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1827-2000, (ECLI:ES:TC:2011:176):

“5. [...] Para determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos hay que analizar, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las



circunstancias específicas que concurren en cada supuesto [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; y 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 c)]. Con relación al grado de retroactividad, hemos de señalar que, como correctamente apuntan los recurrentes, la que se imputa al precepto impugnado no es "impropia" o aquella que anuda efectos jurídicos a situaciones de hecho aún no concluidas, sino "auténtica", por afectar a situaciones jurídicas ya consumadas (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11).

[...] partiendo de que "no cabe considerar, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que expresamente se refiere el art. 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental" [STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 9 A)]. Ahora bien, también hemos afirmado que "la admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución" [STC 126/1987, FJ 9 B)] y muy especialmente los principios de capacidad económica y seguridad jurídica.

30.- Por tanto, caso de llevarse a cabo, a través de la norma proyectada, con carácter retroactivo, una alteración que pudiera calificarse como de retroactividad "auténtica", en la medida que la retroactividad incorporada a la disposición transitoria pudiese afectar a hechos imponible y consumados, resultaría conveniente explicitar la concurrencia de las nítidas y cualificadas exigencias de interés general que justificasen el efecto retroactivo otorgado, y que ampararían la inexistencia de vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución, conforme a la transcrita doctrina del Tribunal Constitucional.

31.- Explica la MAIN (página 61) la citada disposición transitoria del Anteproyecto afirmando que "la disposición transitoria primera establece el régimen transitorio aplicable en materia de procedimientos amistosos", sugiriéndose al prelegislador, atendidas las limitaciones del carácter retroactivo de las normas tributarias, valorar la conveniencia de ampliar la citada motivación, bien en la Exposición de Motivos, bien en la MAIN, o en ambas, en base a la doctrina constitucional expuesta.



2) Aspectos relativos a la garantía de procedimiento.-

32.- El segundo ámbito o apartado del presente informe, como anteriormente se ha destacado, pretende incidir sobre aquellos aspectos del Anteproyecto que pudieran afectar a las necesarias garantías del ciudadano tuteladas a través del procedimiento administrativo.

33.- Los **artículos 4 y 6 del texto proyectado** modifican, respectivamente, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el 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, explicando, la reforma que pretende llevarse a cabo, con la que *"se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado"*, el párrafo primero del apartado VI de la parte expositiva en el que se citan diferentes pronunciamientos del Tribunal Supremo.

34.- A tal efecto, la modificación proyectada al respecto, en los citados artículos 4 y 6 APL, dispone lo siguiente:

"Artículo 4. Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

[...]

2. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tornará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

3. En el caso de los bienes inmuebles, el valor de los mismos será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la



liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada. La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios. Asimismo, emitirá informe corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

No obstante lo señalado en los párrafos anteriores, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tornará aquel como base imponible.

Artículo 6. Modificación 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.

[...]

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en el apartado 3 de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, el valor de los mismos será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada. La Dirección General



del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios. Asimismo, emitirá informe, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

No obstante lo señalado en los párrafos anteriores, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.”

35.- Por lo que respecta al contenido de la MAIN, en la misma se recoge que “[e]l concepto de valor real, sobre el que el Tribunal Supremo se ha manifestado en el sentido de que se trata de un concepto jurídico indeterminado y de difícil determinación y de que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, ha sido tradicionalmente, y lo continúa siendo en la actualidad, fuente de la mayor parte de los litigios de los impuestos patrimoniales, tanto en el ISD como en el ITPAJD, precisamente por su indeterminación y falta de concreción (página 34) y que “[p]or otra parte, en cuanto a la delimitación del concepto de valor real, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la cuestión, habiendo establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado (entre otras, sentencia de 16 de junio de 1994), 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 (sentencia de 1 de diciembre de 1993). Por ello, en aras de la seguridad jurídica, tanto para los interesados como para la Administración tributaria, se modifica la base imponible de estos impuestos, sustituyendo el valor real por el valor de mercado, de forma que sea más fácil su determinación, con la consiguiente disminución de los litigios del impuesto. Además, en el caso de bienes inmuebles, se da un paso más y se presume que el valor de mercado es el llamado valor de referencia, magnitud que, conforme a la reciente modificación del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE de 8 de marzo) —TRLRHL—, introducida por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), será la resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que se disponga, y formará parte de la descripción catastral de los



bienes inmuebles. El valor de referencia será estimado por la DGC de forma objetiva para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes en el Catastro. De este modo, se da un importante paso hacia la objetivación de la base imponible, que evitará buena parte de los conflictos precisamente en el ámbito más sensible de la valoración de bienes y de su correspondiente comprobación de valores. Por otra parte, para evitar lagunas legales, se prevé que en el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la DGC, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado (página 35)."

36.- La explicación de esta reforma proyectada se encuentra, en los siguientes términos, en el párrafo primero del apartado VI de la parte expositiva innominada que precede al Anteproyecto:

"VI

Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado. La determinación del valor real ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción. A este respecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y ha establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado. Por otra parte, este mismo órgano, en recientes pronunciamientos, entre ellos la sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018, ha determinado que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, que recoge la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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, lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración tributaria. Esta dificultad se añade a la ya existente respecto de otros medios de comprobación de valores, como es el caso de la que se realiza mediante dictamen de peritos, sobre la que el Tribunal Supremo exige una



comprobación "in situ", con visita del inmueble en cuestión, requisito exigido en diversas sentencias, entre las que cabe citar la sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015. Por ello, se conceptúa como base imponible de estos impuestos el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera. Además, en aras de la seguridad jurídica, en el caso de bienes inmuebles, se establece que la base imponible es el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Esta norma se modifica en consonancia con el cambio, amparando un garantista procedimiento administrativo para el general conocimiento del valor de referencia de cada inmueble. Para el caso en que no se disponga, o no sea posible certificar dicho valor de referencia, se establece la regla alternativa para la determinación de la base imponible."

37.- De la motivación transcrita parece desprenderse que la reforma proyectada deriva de diferentes pronunciamientos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Sin embargo, ha de destacarse que, si bien, efectivamente, la designación del valor de los bienes con referencia a su valor de mercado resulta acorde con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, no ocurre lo mismo con la determinación legal del valor de los bienes inmuebles, que el anteproyecto define, a efectos de los referidos tributos, en función del *"valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto"*.

38.- En relación con esta previsión, es el **artículo 12 del Anteproyecto** el que modifica, entre otros, el apartado 1 del artículo 3, *"contenido"*, del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, cuya redacción actual procede de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, y que pasaría a tener la siguiente redacción, sustituyendo la expresión *"valor de referencia de mercado"* por *"valor de referencia"*:

"1. La descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero.

Cuando los inmuebles estén coordinados con el Registro de la Propiedad se



incorporará dicha circunstancia junto con su código registral.”

39.- Ha de ponerse de manifiesto que la proyectada equiparación, en cuanto a la asignación de valor para los bienes inmuebles, conforme al “*valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto*”, aun cuando a través de un sistema de impugnación que comportará una mayor carga para el obligado tributario, no se configura como una presunción *iuris et de iure*, de manera coherente con lo declarado por el máximo intérprete de nuestra Constitución al declarar inconstitucional, y nulo en todo caso, el artículo 110.4 TRLHL, precisamente, por establecer una presunción *iuris et de iure* de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación), sin permitir acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en dicho precepto, es decir, por impedir a los sujetos pasivos que pudieran acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (STC 59/2017).

40.- Asimismo, ha de remarcarse que el *informe*, emitido por la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el valor de referencia, tendrá carácter *vinculante*, únicamente, en lo que respecta a la Administración, siendo la decisión final plenamente revisable ante la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

41.- A su vez, los razonamientos expresados deben trasladarse al **artículo 7 del Anteproyecto**, en tanto pretende modificar el apartado 3, 1ª del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, a fin de sustituir los valores netos contables de bienes inmuebles por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1/1993, otorgándole la siguiente redacción:

“3. En los supuestos en que la transmisión de valores quede sujeta a los impuestos citados sin exención, según lo previsto en el apartado 2 anterior, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un



inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.

En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el 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.”

42.- El **artículo 12 del Anteproyecto** modifica, entre otros, el apartado 1 del artículo 18, “[p]rocedimientos de subsanación de discrepancias y de rectificación”, del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que pasaría a tener la siguiente redacción:

“1. El procedimiento de subsanación de discrepancias se iniciará de oficio por acuerdo del órgano competente, cuando la Administración tenga conocimiento, por cualquier medio, de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria y su origen no se deba al incumplimiento de la obligación de declarar o comunicar a que se refieren los artículos 13 y 14. La iniciación del procedimiento se comunicará a los interesados, concediéndoles un plazo de 15 días para que formulen las alegaciones que estimen convenientes.

La resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia documentada de la discrepancia y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación a los interesados. El vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones.

No obstante, en aquellos supuestos en que no existan terceros afectados por el procedimiento, éste podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución. En este caso, el expediente se pondrá de manifiesto para la presentación de alegaciones durante un plazo de 15 días. Cuando, transcurrido este plazo, los interesados no hayan formulado alegaciones, la propuesta de resolución se convertirá en definitiva y se procederá al cierre y archivo del expediente.”

43.- Se observa que con la reforma proyectada, el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Catastro mantiene la misma redacción actual, y con ella el



plazo de caducidad de seis meses, suprimiéndose, únicamente, la última frase del precepto vigente, "[l]a efectividad de esta resolución se producirá desde el día siguiente al de finalización del mencionado plazo", debiendo recordar, en relación con el precepto proyectado, la importancia del instituto de la caducidad, como garantía básica de todos los procedimientos administrativos, protegida a través de la tutela jurisdiccional final, y garantía, asimismo, vinculante para el legislador estatal sectorial, que no podría modular u orillar las reglas esenciales del procedimiento administrativo. Sobre la naturaleza y finalidad del instituto de la caducidad puede citarse la reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 12 de marzo de 2019, dictada en el recurso de casación número 676/2018, (ECLI: ES:TS:2019:832):

"TERCERO. Consideraciones generales sobre el instituto de la caducidad.

Este Tribunal Supremo ha tenido ocasión de analizar el instituto de la caducidad de los procedimientos administrativos en numerosas ocasiones, entre las más recientes cabe citar la STS nº 438/2018, de 19 de marzo (rec. 2054/2017).

En la citada sentencia ya recordábamos que el ejercicio por la Administración de sus potestades de intervención está sujeta a límites, uno de ellos es el establecimiento de un plazo máximo para resolver los procedimientos. Su razón de ser obedece al deber de las Administraciones públicas de dictar resolución expresa en los plazos marcados por la ley, con ello se pretende garantizar que los procedimientos administrativos se resuelvan en un tiempo concreto, evitando la prolongación indefinida de los mismos por razones de seguridad jurídica. El incumplimiento de estos plazos conlleva como consecuencia jurídica la caducidad del procedimiento y el consiguiente archivo de las actuaciones (artículo 44.2 de la Ley 30/1992), lo que no impide la apertura de nuevo expediente sobre el mismo objeto, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

La caducidad del procedimiento se constituye así como una forma de terminación del procedimiento que penaliza la falta de diligencia de la Administración en el cumplimiento de los plazos legalmente establecidos para tramitar y resolver. La esencia de la caducidad de un procedimiento es que queda inhabilitado como cauce adecuado en el que poder dictar una resolución válida sobre el fondo. Ello motiva que numerosas sentencias de este Tribunal hayan venido sosteniendo la invalidez de las resoluciones administrativas dictadas en un procedimiento caducado, al entender que "debía considerarse extinguido, y consecuentemente nula la resolución administrativa recurrida" (STS, de 24 de septiembre de 2008, rec.



4455/2004), o como se sostiene en la STS de 3 de febrero de 2010 (rec. 4709/2005) la obligación impuesta en una resolución administrativa dictada en un procedimiento caducado "ha perdido su soporte procedimental, y, por tanto, también, su validez y eficacia". Es más, en nuestra STS nº 9/2017, de 10 de enero (rec. 1943/2016) se afirmaba que "el procedimiento caducado se hace inexistente".

Los actos y resoluciones administrativas han de dictarse en un procedimiento válido, ello constituye una exigencia básica de nuestro ordenamiento administrativo que se plasma en numerosos preceptos (art. 53 de la LRJPAC) llegándose a sancionar con la nulidad de pleno derecho los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido (art. 62.1.e) de la LRJPAC). De modo que, si el procedimiento ha devenido inválido o inexistente, como consecuencia de su caducidad, ha dejado de ser un cauce adecuado para dictar una resolución administrativa válida que decida sobre el fondo, por lo que la Administración está obligada a reiniciar uno nuevo. Así se establece también en el art 95.3 de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común (Ley 39/2015) [...].

En definitiva, tanto en la Ley 30/1992 como en la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo común, disponen que la caducidad conlleva la necesidad de reiniciar un nuevo procedimiento para poder dictar una resolución administrativa válida. Por ello, en un procedimiento extinguido e inexistente no es posible dictar una resolución de fondo válida, salvo aquella que tenga como único objeto declarar la caducidad del procedimiento, tal y como dispone el art. 42.1 y 44.2 de la Ley 30/1992."

3) Otras cuestiones: aspectos de técnica normativa.-

44.- Como se avanzó anteriormente, el último bloque o ámbito del presente informe, pretende poner de manifiesto, con arreglo al principio de colaboración entre los órganos constitucionales, una serie de consideraciones atinentes a cuestiones de técnica legislativa o de orden terminológico, con el fin de contribuir a mejorar la corrección del texto normativo remitido y, por consiguiente, a su efectiva aplicabilidad en los procesos judiciales, por cuanto son los órganos jurisdiccionales quienes, en última instancia, previa tramitación, aprobación y entrada en vigor pertinentes, habrán de aplicar, posteriormente, las normas sometidas a informe de este Consejo.

45.- El texto remitido viene precedido, como se ha indicado, de una primera **parte expositiva, innominada**, dividida, a su vez en XV apartados. Conforme a lo dispuesto en la Resolución de 28 de julio de 2005, de la



Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa, la parte expositiva del Anteproyecto de ley, habría de denominarse «*exposición de motivos*», insertándose dicha referencia expresa en el texto correspondiente, (Apartados I, a), 1 y 11 de las citadas Directrices).

46.- Por lo que respecta al contenido del **apartado II de la parte expositiva**, con la única excepción del párrafo primero, los siete restantes se dedican a recoger referencias en torno a la elaboración del anteproyecto y al cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia, sugiriéndose al prelegislador valorar la conveniencia de su supresión, y, en su caso, traslado a la MAIN, atendiendo a la función atribuida, en las ya citadas Directrices de técnica normativa, a la parte expositiva del texto proyectado, a saber, *describir su contenido, indicando su objeto y finalidad, sus antecedentes y las competencias y habilitaciones en cuyo ejercicio se dicta y, si es preciso, resumir sucintamente el contenido de la disposición, a fin de lograr una mejor comprensión del texto.*

47.- En el párrafo segundo del **apartado IV de la parte expositiva** se afirma que *"la Directiva (UE) 2017/1852 determina que los Estados miembros podrán denegar el acceso al procedimiento de resolución regulado en el artículo 6 de la misma cuando concurra la imposición de sanciones por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave"*, sugiriéndose la sustitución de la conjunción copulativa "y" por la conjunción disyuntiva "o", al ser ésta la utilizada en el artículo 16.6 de la citada Directiva.

48.- Asimismo, en cuanto al párrafo primero del **apartado VI de la parte expositiva** que precede al anteproyecto, sería recomendable sustituir la referencia a *"doctrina jurisprudencial"* por *"jurisprudencia"*, de manera acorde con lo dispuesto en el artículo 1.6 del Código Civil. Igualmente, en las citas de la *"sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018"* y de la *"sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015"* se sugiere suprimir la referencia expresa al año, al resultar redundante, en tanto la identificación del referido dato consta ya adicionado al número de la sentencia que se cita.



49.- El **artículo 1** del anteproyecto modifica, entre otros, los párrafos 5 y 6 del apartado 1 del artículo 19 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que quedarían con la siguiente redacción, (el subrayado es nuestro):

"Salvo las especialidades contenidas en este apartado, a este fraccionamiento le será de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías. No obstante, únicamente será exigible la constitución de garantías cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

En el caso de que dichos indicios racionales sean apreciados por el órgano de recaudación en el plazo de los 6 meses siguientes a la finalización del plazo voluntario de pago de la primera fracción, se pondrá en conocimiento del contribuyente mediante el oportuno requerimiento para que aporte garantías suficientes en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a la notificación del mismo. Si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se entiende aportada garantía suficiente o debidamente justificada lo innecesario de la misma, se exigirá la totalidad de la deuda pendiente en los plazos a los que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

50.- Este nuevo concepto de "indicios racionales", de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado, se pretende introducir, en similares términos, en diferentes normas, a través del **artículo 2** del anteproyecto (modificación del artículo 18.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Real Decreto Legislativo 5/2004) y del **artículo 11** APL, (modificación del artículo 47.6 la Ley 68/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

51.- Atendido el tenor de los preceptos citados, resultaría altamente recomendable que la norma proyectada dotase a este concepto jurídico indeterminado de algún tipo de contenido, a fin de disminuir o acotar el grado de discrecionalidad que se aprecia en la redacción propuesta, por ejemplo, a través del esfuerzo del legislador en introducir, al menos ejemplificativamente, algunos de los supuestos que englobarían el citado



concepto de indicios racionales, *de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado*, evitando con ello interpretaciones llamadas a subsanar las deficiencias de técnica legislativa y, al mismo tiempo, permitiendo guiar, normativamente, la actuación de la Administración y, en su caso, el posterior control jurisdiccional de la actividad administrativa.

52.- Asimismo, resultaría conveniente atemperar la expresión *"no se entiende"* [aportada garantía suficiente] hacia una redacción más taxativa, toda vez que la garantía aportada por el contribuyente, tras la recepción del correspondiente requerimiento, será o no suficiente.

53.- Por lo que respecta al articulado, el **artículo 2** del anteproyecto modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. El apartado segundo de este artículo 2, referido a la modificación de la disposición adicional primera de dicha norma legal introduce, entre otros aspectos, las siguientes referencias:

"12. El Tribunal Económico-Administrativo Central será competente para el ejercicio de las funciones relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva que se determine reglamentariamente."

54.- De manera coherente con esta modificación, en el párrafo cuarto del apartado IV de la parte expositiva se afirma que *"se confieren al Tribunal Económico-Administrativo Central las funciones atribuidas por la mencionada Directiva (UE) 2017/1852 a los tribunales nacionales en materia de constitución y funcionamiento de la comisión consultiva o comisión alternativa de resolución"*.

55.- Y, en la MAIN que acompaña al texto objeto del presente informe (páginas 8 y 28):

"[...] la atribución de competencias al Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de funciones relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva o el deber de sigilo de los miembros de la citada comisión respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales" (página 8).

"En el apartado 12 se atribuyen al Tribunal Económico Administrativo Central las competencias para el ejercicio de las funciones relativas a la



constitución y funcionamiento de la comisión consultiva que se determinen reglamentariamente, en transposición de la aludida Directiva 2017/1852”, (página 28).

56.- A nuestro juicio, la atribución al Tribunal Económico Administrativo Central de las referidas competencias tendría su encaje en las previsiones recogidas en la Directiva (UE) 2017/1852 que se transpone.

57.- Así, conforme a los apartados 1,a) y b) del artículo 2 (“[d]efiniciones”) de la Directiva (UE) 2017/1852, a los efectos de la citada Directiva, se entenderá por:

- “a) «autoridad competente»: la autoridad de un Estado miembro designada como tal por el Estado miembro de que se trate;*
- b) «órgano jurisdiccional competente»: el tribunal o cualquier órgano jurisdiccional de un Estado miembro que haya sido designado como tal por el Estado miembro de que se trate”.*

58.- Del precepto transcrito resultaría que la habilitación conferida al prelegislador nacional, para que las referencias al *órgano jurisdiccional competente* puedan serlo, al transponer la norma de la Unión, bien a cualquier órgano jurisdiccional español que hubiera sido designado como tal -opción por la que no ha optado el prelegislador-, bien a un *tribunal*, habiendo elegido la norma proyectada el Tribunal Económico Administrativo Central.

59.- No obstante, ha de destacarse que, si bien el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha reconocido a los tribunales económico administrativos el carácter de órgano jurisdiccional a efectos del artículo 267 TFUE, (por todas, STJUE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, [ECLI:EU:C:2000:145] y Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta), de 16 de febrero de 2017, asunto C-503/15, [ECLI:EU:C:2017:126]), con fecha 1 de octubre de 2019, la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto ha sido puesta en cuestión en las conclusiones presentadas por el Abogado General, (Banco de Santander, S.A, C-274/14, ECLI:EU:C:2019:802), habida cuenta de la evolución de la propia Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, específicamente, con relación a las exigencias de la independencia judicial (sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C 64/16, ECLI:EU:C:2018:117), negando que el TEAC sea un órgano jurisdiccional a



efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales, pese a que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, había reconocido dicha posibilidad, de donde podría derivarse la conveniencia de valorar la atribución al TEAC de la competencia *“para el ejercicio de las funciones relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva”*, recogida en el citado apartado segundo del artículo 2 APL.

60.- Formulada esta importante consideración, de las partes, *ut supra* transcritas, del anteproyecto parece desprenderse una cierta confusión entre la comisión consultiva y la comisión alternativa de resolución de litigios, que la Directiva (UE) 2017/1852 configura como *organismos* diferentes de resolución de litigios. Así se desprende, ya del considerando 6, al declarar que *“[...] Los procedimientos de resolución de litigios podrían adoptar la forma de una comisión consultiva compuesta por representantes de las autoridades fiscales afectadas y de personalidades independientes o podrían tener la forma de una comisión de resolución alternativa de litigios (esta última aportaría flexibilidad en la elección de los métodos de resolución de litigios)”*.

61.- Esta misma conclusión resulta, entre otros muchos, del artículo 11 de la citada Directiva, rubricado *“[n]ormas de funcionamiento”* (el subrayado el nuestro):

“1. Los Estados miembros dispondrán que, en el plazo de ciento veinte días previsto en el artículo 6, apartado 1, la autoridad competente de los Estados miembros afectados notifique a la persona afectada lo siguiente:

a) las normas de funcionamiento de la comisión consultiva o de la comisión de resolución de litigios alternativa; [...]

Las normas de funcionamiento incluirán, en particular: [...]

c) la forma del organismo de resolución del litigio, que será bien una comisión consultiva o bien una comisión de resolución alternativa de litigios, así como el tipo de procedimiento para la resolución alternativa de litigios en caso de que este difiera del procedimiento de dictamen independiente aplicado por una comisión consultiva;

[...]

e) la composición de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios (incluido el número y los nombres de los miembros, los datos relativos a sus competencias y cualificaciones, así como la divulgación de los conflictos de intereses de los miembros) [...]”



62.- En base a lo anterior, debe ponerse de manifiesto que, a diferencia de la explicación recogida en el párrafo cuarto del apartado IV de la parte expositiva, -Exposición de Motivos-, en el **artículo 2, segundo**, del APL, el apartado 12 hace referencia, exclusivamente, a la "constitución y funcionamiento de la comisión consultiva", sin mención a la comisión de resolución alternativa de litigios, sugiriendo, por ello cohonestar ambas partes del texto proyectado.

63.- Por lo que respecta a las denominaciones utilizadas por el prelegislador, "Comisión de resolución alternativa" y "Comisión alternativa de resolución" -en el apartado IV de la parte expositiva-, ha de destacarse que se apartan de la recogida en la Directiva (UE) 2017/1852, por lo que se sugiere, en base a lo dispuesto en la norma comunitaria que se transpone, que sean sustituidas por la de «Comisión de resolución alternativa de litigios», a la que refiere, en los siguientes términos, el artículo 10 de la citada Directiva:

"Artículo 10 Comisión de resolución alternativa de litigios

1. Las autoridades competentes de los Estados miembros afectados podrán convenir en la constitución de una comisión de resolución alternativa de litigios (en lo sucesivo, «comisión de resolución alternativa de litigios»), en lugar de una comisión consultiva, que deberá emitir un dictamen sobre la manera de resolver la cuestión en litigio de conformidad con el artículo 14. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán convenir asimismo en la creación de una comisión de resolución alternativa de litigios en forma de comité con carácter permanente (en lo sucesivo, «comité permanente»).

2. Con excepción de las normas relativas a la independencia de sus miembros establecidas en el artículo 8, apartados 4 y 5, la comisión de resolución alternativa de litigios podrá diferir de la comisión consultiva en su composición y su forma. Una comisión de resolución alternativa de litigios podrá aplicar, cuando proceda, cualquier procedimiento o técnica de resolución de conflictos para resolver el litigio de manera vinculante. Como alternativa al tipo de procedimiento de resolución de litigios aplicado por la comisión consultiva de conformidad con el artículo 8, es decir, el procedimiento de dictamen independiente, las autoridades competentes de los Estados miembros afectados podrán acordar cualquier otro tipo de procedimiento de resolución de litigios, como el procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (también conocido como arbitraje de «la última



mejor oferta»), de conformidad con el presente artículo, que será aplicado por la comisión de resolución alternativa de litigios.

3. Las autoridades competentes de los Estados miembros afectados deberán acordar las normas de funcionamiento de conformidad con el artículo 11.

4. Los artículos 12 y 13 se aplicarán a la comisión de resolución alternativa de litigios, salvo acuerdo en contrario convenido en las normas de funcionamiento a que se refiere el artículo 11.”

64.- El comentado artículo 2 del Anteproyecto difiere, a un futuro desarrollo reglamentario, la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva (sin referencia, al respecto, sobre la comisión de resolución alternativa de litigios).

65.- Sin perjuicio de que conforme al artículo 22 de la Directiva, (“[t]ransposición”), los Estados miembros han de poner “en vigor, a más tardar el 30 de junio de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva”, puede traerse a colación el artículo 7 de la Directiva (UE) 2017/1852, que lleva por rúbrica “[n]ombramientos por parte del órgano jurisdiccional competente o del organismo nacional de designación competente”, señalando que:

“1. Si una comisión consultiva no estuviera constituida en el plazo previsto en el artículo 6, apartado 1, los Estados miembros dispondrán que la persona afectada de que se trate pueda solicitar a un tribunal competente o a cualquier otro organismo o persona designada en su Derecho nacional para que realice ese tipo de función (organismo nacional de designación) de constituir la comisión consultiva.”

66.- Igualmente, dado que, como recoge el considerando 6, los procedimientos de resolución de litigios podrían adoptar la forma de una comisión consultiva compuesta por representantes de las autoridades fiscales afectadas y de personalidades independientes, merece destacarse el artículo 12 de la Directiva, que al tratar de los “[c]ostes del procedimiento” incluye:

“a) los gastos de las personalidades independientes, cuyo importe equivale a la media del importe habitual reembolsado para los altos funcionarios de los Estados miembros de que se trate,



y b) los honorarios de las personas independientes, cuando proceda, que deberán limitarse a 1.000 EUR por persona por cada día de reunión de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios.”

67.- A su vez, el **artículo 2** del texto proyectado, introduce en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, un nuevo apartado 13 del siguiente tenor:

“13. Los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa constituida en el marco de un procedimiento amistoso estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La infracción de dicho deber podrá dar lugar a las responsabilidades legales que pudieran derivarse conforme a la normativa española.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de la normativa interna de los otros Estados afectados en el ámbito propio de su jurisdicción.”

68.- A este específico apartado se refiere la MAIN que acompaña al anteproyecto, señalando que “[e]l apartado 13 establece la obligación de sigilo para los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales” (página 28).

69.- Con el precepto proyectado se pretende transponer al Ordenamiento interno lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13 (“[i]nformación, pruebas y comparencias”), de la Directiva (UE) 2017/1852, del siguiente tenor literal, (el subrayado es nuestro):

“3. En su calidad de miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios, las personalidades independientes o cualquier otro miembro estarán sujetos a la obligación de secreto profesional en las condiciones establecidas por la legislación nacional de cada uno de los Estados miembros afectados en relación con la información que obtengan durante los procedimientos de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios. Las personas afectadas, y cuando proceda sus representantes, se comprometerán a tratar como secreta toda información (incluido el conocimiento de documentos) que obtengan durante dichos procedimientos. Las personas afectadas y sus representantes



realizarán una declaración a tal efecto a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados cuando así se les solicite durante dichos procedimientos. Los Estados miembros adoptarán las sanciones adecuadas para cualquier infracción de la obligación de secreto.”

70.- A través de la institución del secreto profesional se protegen como bienes jurídicos, entre otros, los derechos que protegen la privacidad de las personas en sus distintas dimensiones, recogidos en los diferentes apartados del artículo 18 CE (esto es, el derecho a la intimidad personal, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal), habiéndose advertido, ya desde la STC 110/1984, que los Tribunales se erigen, en última instancia, en los guardianes del secreto profesional, interpretando su correcto alcance y sentido a partir de las normas que lo regulan.

71.- La obligación de secreto profesional establecida, con carácter imperativo, en el artículo 13.3 de la Directiva (UE) 2017/1852, parece configurarse, en el anteproyecto, con menor intensidad, en tanto referida a la obligación de sigilo, de los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios, respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (“[c]arácter reservado de los datos con trascendencia tributaria”).

72.- Asimismo, ha de ponerse de manifiesto que el anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, y del proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; pretende introducir una modificación de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 93 de la Ley General Tributaria - que establece los límites del deber de los profesionales de colaborar y comunicar información sobre terceros a la Hacienda Pública-, incidiendo en determinados aspectos de la regulación del secreto profesional y que el informe de este órgano constitucional a



dicho anteproyecto de ley ha sido aprobado por el Pleno en su reunión del día 26 de septiembre de 2019.

73.- El **apartado segundo del artículo 3** APL prevé la introducción de una serie de modificaciones en 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, *“con efectos desde 1 de enero de 2020”*, de donde parece desprenderse la existencia de un régimen jurídico especial, propio de una disposición adicional, conforme al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa.

74.- De no ser éste el caso, se sugiere al prelegislador sustituir la citada previsión temporal en función de la entrada en vigor de la norma proyectada, que, en todo caso, habrá de respetar el necesario equilibrio entre el principio de seguridad jurídica y el carácter retroactivo de las normas tributarias, conforme a la doctrina constitucional anteriormente expuesta.

75.- En relación a la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública, que el texto proyectado amplía a *“los que tengan la condición de deudores al haber sido declarados responsables solidarios”*, el **artículo 11 APL** mantiene, en el apartado 4 del artículo 95 bis de la Ley General Tributaria la previsión relativa a que *“[l]a publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación”*, vinculado al *derecho al olvido en búsquedas de Internet*, consagrado por la Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 13 de mayo de 2014, asunto C-131/12 (ECLI:EU:C:2014:317) y reconocido en el artículo 93 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, pudiendo destacar al respecto, que el alcance territorial del citado derecho y su ejercicio en relación con datos especialmente protegidos ha sido precisado a través de las recientes Sentencias del Tribunal de Justicia (Gran Sala), de 24 de septiembre de 2019, dictadas en los asuntos C-136/17 (ECLI:EU:C:2019:773) y C-507/17 (ECLI:EU:C:2019:772).



76.- En el **apartado veinte del artículo 11** del Anteproyecto se introduce en la Ley 58/2003, General Tributaria, un nuevo artículo 201 bis, bajo la rúbrica de “[i]nfracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y uso de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable” observándose que el apartado 1 de dicho precepto, de conformidad con el artículo 27 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, viene a tipificar como infracción tributaria “la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando:

- a) permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta ley;
- b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;
- c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;
- d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;
- e) no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, en los términos del artículo 29.2.j) de esta ley;
- g) no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.”

77.- Atendida la redacción transcrita, se sugiere al prelegislador la introducción en el precepto proyectado de aclaración sobre si las seis circunstancias que engloban el tipo infractor han de darse cumulativamente o, si por el contrario, basta que concurra alguna de ellas para dar lugar a la referida infracción tributaria.

78.- Asimismo, dado que la rúbrica del proyectado artículo 201 bis de la Ley 58/2003 hace referencia al “uso” de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable y, sin embargo, el apartado 2 del citado precepto tipifica como infracción tributaria “la tenencia” de los sistemas o programas informáticos o electrónicos, sería recomendable, en aras de salvaguardar debidamente el principio de tipicidad recogido en el artículo 27 de la Ley 40/2015, que el ilícito administrativo se definiese con la debida coherencia entre la rúbrica y el contenido del citado precepto.



79.- El **artículo 13** del APL modifica determinados extremos del artículo 82 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

80.- Sobre la base de la razón de ser, que se recoge en la parte expositiva que precede al APL, en relación con la modificación de la base imponible ("*sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado*"), y que pretende introducirse a través de los artículos 4 y 6 del anteproyecto, respectivamente, en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987), y en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (Real Decreto Legislativo 1/1993), podría resultar adecuado sugerir al prelegislador valorar la conveniencia de introducir las modificaciones que se estimen oportunas en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a fin de solventar, en la Ley, las divergencias interpretativas surgidas tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017.

Así, tras la citada Sentencia constitucional, algunos Tribunales Superiores de Justicia han venido considerando que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos y han quedado definitivamente expulsados de nuestro Ordenamiento jurídico, de manera que, ante la inexistencia de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto. Otros Tribunales Superiores de Justicia, en cambio, han entendido que la STC 59/2017 expulsa exclusivamente del Ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL en los casos en los que se gravan plusvalías inexistentes, de forma que, en aquellos supuestos en los que el contribuyente pruebe que ha existido una minusvalía o disminución de valor del terreno transmitido onerosamente, no procederá liquidar el tributo.

81.- Estas dudas interpretativas han sido resueltas por la Jurisprudencia, pudiendo citarse al respecto algunos de los últimos pronunciamientos de la Sala 3ª del Tribunal Supremo comenzando por la Sentencia 1163/2018, de 9 de julio, dictada en el recurso de casación 6226/2017, (ECLI:ES:TS:2018:2499):

"SÉPTIMO. Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017.



Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial.

En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)». Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017 la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

82.- O la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, núm. 1126/2019, de 18 de julio, dictada en el recurso de casación 1840/2018 (ECLI:ES:TS:2019:2699):

"[e]sta Sala ha decidido [...] Fijar como criterios de esta sentencia, la interpretación del artículo 104 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, atendida la declaración de inconstitucionalidad que para estos tres últimos preceptos ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, y 109 del mismo texto legal, determina la inexistencia del hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza



urbana cuando el interesado acredite la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del impuesto."

83.- Por ello se sugiere al prelegislador valorar la conveniencia de incorporar a la ley las modificaciones oportunas a fin de despejar toda duda interpretativa.

84.- El **artículo 15** del Anteproyecto modifica la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, introduciendo, entre otros aspectos, un nuevo párrafo g) al apartado 5 del artículo 10, con el siguiente tenor:

"5. Los operadores habilitados para realizar actividades de juego deberán asumir como compromisos, por lo que se refiere a la gestión responsable del juego:

[...]

g) Asegurar la debida diligencia en el seguimiento de la actividad de los participantes, con arreglo a elementos tales como los patrones de consumo, el nivel de depósito y gasto, los medios de pago utilizados o la capacidad económica de aquéllos, de cara a evitar prácticas fraudulentas y de riesgo".

85.- Dado que la citada Ley 13/2011 regula la actividad de juego, en sus distintas modalidades, (artículo 1), podría resultar conveniente atemperar o modular la redacción del citado párrafo en función de la posibilidad de llevar a efecto la obligación recogida en el mismo, vinculada, necesariamente, a la modalidad de juego de que se trate y al carácter anónimo, en su caso, de los participantes, que, lógicamente, tendrá menor intensidad para el desarrollo y la comercialización a través de internet de actividades de juego, y un mayor grado de anonimato en el caso de juego asociado a las loterías y locales presenciales abiertos al público.

86.- El **artículo 17** del texto objeto de informe modifica la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, entre otros extremos, modificando el número 1 y añadiendo un número 5 al apartado tres del artículo 7 de la citada ley, que quedarían con la siguiente redacción:

"Artículo 7 Limitaciones a los pagos en efectivo

[...]

Tres. Procedimiento sancionador.



1. El procedimiento sancionador se registrá, con las especialidades previstas en este artículo, por lo dispuesto en el Título IV de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el Capítulo III del Título Preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como las disposiciones reglamentarias que desarrollen las anteriores leyes.

No obstante lo anterior, el régimen de las notificaciones en dichos procedimientos será el previsto en la sección 3.º del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

«5. En la tramitación del referido procedimiento sancionador registrarán las siguientes especialidades:

a) Se prescindirá del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 82 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

b) Una vez notificada la propuesta de resolución, el pago voluntario por el presunto responsable en cualquier momento anterior a la notificación de la resolución implicará la terminación del procedimiento con las siguientes consecuencias:

1º. La reducción del 50 por ciento del importe de la sanción, sin que resulten aplicables las reducciones previstas en el artículo 85 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2º. La renuncia a formular alegaciones. En el caso de que fuesen formuladas, se tendrán por no presentadas.

3º. La terminación del procedimiento, sin necesidad de dictar resolución expresa, el día en que se realice el pago.

4º. El agotamiento de la vía administrativa, siendo recurrible únicamente ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

La interposición de recurso contencioso-administrativo supondrá la pérdida de la reducción aplicada, que se exigirá sin más trámite que la notificación al interesado.

5º. El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo se iniciará el día siguiente a aquél en que tenga lugar el pago.

c) Cuando al tiempo de iniciarse el procedimiento sancionador se encontrasen en poder del órgano competente los elementos que permitan formular una propuesta de resolución, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación.

d) El plazo máximo en el que deberá notificarse la resolución expresa será de seis meses contado desde la fecha del acuerdo de iniciación.



e) El procedimiento podrá iniciarse a pesar de que concurra la circunstancia a que se refiere el artículo 63.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.»

87.- El párrafo sexto del apartado XV de la parte expositiva, y, en idéntica forma, la MAIN (página 61), explican la citada propuesta de reforma en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"Se modifica, por último, la regulación del procedimiento sancionador del régimen de limitaciones de pago en efectivo con diversos objetivos. En primer lugar, para adecuarlo a las vigentes Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. En segundo lugar, se regulan diferentes consecuencias para el supuesto de pago de la sanción en cualquier momento posterior a la propuesta de sanción, pero previo a la notificación de la resolución definitiva. Así, se establece una reducción del 50 por ciento de la eventual sanción que se imponga para agilizar la actividad administrativa y el cumplimiento diligente del pago de dichas sanciones con carácter análogo al régimen de reducción de multas regulado en la normativa sancionadora de tráfico. Por último, se fija un plazo de duración del procedimiento con carácter específico de seis meses, ante la eventualidad de aplicación del plazo de tres meses que, con carácter general, se establece para el procedimiento administrativo ordinario."

88.- Y en la página 13 de la MAIN se expone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"[...] los positivos resultados alcanzados en la limitación al uso de efectivo para determinadas operaciones económicas desde la entrada en vigor 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 (BOE de 30 de octubre), motivan la modificación que se introduce en el régimen sustantivo de los pagos en efectivo, dirigida a profundizar en la lucha contra el fraude fiscal, disminuyendo los límites aplicables de pagos en efectivo, modificación que se completa con cambios en la regulación del procedimiento sancionador del régimen de limitaciones de pago en efectivo".

89.- La adecuación a las referencias normativas de las Ley 39/2015, y Ley



40/2015, sustituye a las que hoy recoge el vigente número 1 del apartado tres del artículo 7 de la ley 7/2012, cuya redacción procede de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, remitiendo a lo dispuesto en el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto.

90.- Junto con esta adecuación, nominal, de referencia expresa a los textos hoy vigentes que han venido a sustituir a la Ley 30/1992, el Anteproyecto pretende introducir importantes especialidades que se apartan del régimen general establecido en las Leyes 39/2015 y 40/2015, definitorio de las bases del procedimiento administrativo, aplicables a todas las Administraciones públicas, sin que ni en la parte expositiva del texto ni en la MAIN se especifique la razón de ser de las notables especialidades que el texto proyectado pretende introducir.

91.- Así, cabe destacar que, entre las especialidades recogidas en el texto proyectado se encuentran:

- La supresión del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 82 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- La terminación del procedimiento, sin necesidad de dictar resolución expresa, el día en que se realice el pago voluntario por el presunto responsable.
- El inmediato agotamiento de la vía administrativa, una vez que se produzca el pago voluntario por el presunto responsable, determinando que el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo se iniciará el día siguiente a aquél en que tenga lugar el pago.
- El procedimiento sancionador podrá iniciarse a pesar de que concurra la circunstancia a que se refiere el artículo 63.3 de la Ley 39/2015; precepto éste que, con carácter imperativo, prohíbe *"iniciar nuevos procedimientos de carácter sancionador por hechos o conductas tipificadas como infracciones en cuya comisión el infractor persista de forma continuada, en tanto no haya recaído una primera resolución sancionadora, con carácter ejecutivo"*.



92.- En la **disposición transitoria segunda**, referida al "[r]égimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones y limitación de pagos en efectivo", se incluye un párrafo segundo en el apartado 2 y un párrafo cuarto en el apartado 3, ambos con la misma redacción, del siguiente tenor literal (el remarcado es nuestro):

"La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado."

93.- Dado que, como señala el artículo 2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, el ejercicio de la potestad jurisdiccional, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados en las leyes y en los tratados internacionales, resultaría conveniente eliminar la referencia a los órganos *jurisdiccionales*, y ello aun en el supuesto de venir referida la transcrita mención a los tribunales económico administrativos, debiendo recordar, nuevamente, que, si bien el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha reconocido a los estos tribunales el carácter de *órgano jurisdiccional* a efectos del artículo 267 TFUE, con fecha 1 de octubre de 2019, la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto ha sido puesta en cuestión en las conclusiones presentadas por el Abogado General, (Banco de Santander, S.A, C-274/14, ECLI:EU:C:2019:802), habida cuenta de la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, específicamente, con relación a las exigencias de la independencia judicial, (sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C 64/16, ECLI:EU:C:2018:117), negando que el TEAC sea un órgano jurisdiccional a efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales.

94.- La **disposición final primera** del texto objeto de informe, que lleva por rúbrica "[t]ítulo competencial", es del siguiente tenor literal:

"Esta Ley se dicta al amparo de las competencias del Estado establecidas en el artículo 149.1.6ª, 11ª, 13ª y 14ª de la Constitución Española, que atribuyen al Estado las competencias en materia de "legislación procesal", "bases de la ordenación de crédito, banca y seguros", "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica" y "Hacienda general", respectivamente."

95.- Así, la modificación proyectada en relación a la LRJCA encuentra



adecuada cobertura competencial en el título del artículo 149.1.6ª de la Constitución, al que alude, de manera expresa la citada disposición final.

96.- No obstante, atendido el contenido del anteproyecto, y la afectación de ciertas materias vinculadas al régimen aduanero y al comercio exterior, se sugiere valorar la conveniencia de adicional, en la cita de los títulos competenciales recogida en la disposición final primera, el recogido en el artículo 149.1.10ª de la Constitución.

97.- La **disposición final segunda** lleva por rúbrica "*[i]ncorporación al Derecho comunitario*", sugiriendo al prelegislador la modificación de la misma, en tanto es la norma proyectada la que cumple la función de incorporar o transponer al Derecho interno, lo dispuesto en las Directivas (UE) 2016/1164 y (UE) 2017/1852, sustituyendo, asimismo, la referencia relativa al "*Derecho comunitario*" por la de *Derecho de la Unión Europea*, ("*[i]ncorporación de Derecho de la Unión Europea*").

V. CONCLUSIONES

PRIMERA.- El **artículo 16 del Anteproyecto** modifica la disposición adicional de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa con una redacción que guarda, a su vez, conexión con la recogida en el **apartado segundo del artículo 2 del APL**, en tanto modifica 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.

SEGUNDA.- En relación a la **disposición transitoria primera APL**, relativa al "*[r]égimen transitorio en materia de procedimientos amistosos*", atendidas las limitaciones del carácter retroactivo de las normas tributarias, recogidas, entre otras, en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 176/2011, (ECLI:ES:TC:2011:176), se sugiere al prelegislador valorar la conveniencia de ampliar la motivación de la citada disposición.

TERCERA.- Los **artículos 4 y 6 del texto proyectado** modifican, respectivamente, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el 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, explicando, el párrafo primero del apartado VI de la parte expositiva, la reforma que



pretende llevarse a cabo, con la que *"se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado"* a través de distintas referencias a sentencias dictadas por el Tribunal Supremo, debiendo, no obstante, destacar que, si bien, efectivamente, la designación del valor de los bienes con referencia a su valor de mercado resulta acorde con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, no ocurre lo mismo con la determinación legal del valor de los bienes inmuebles, que el anteproyecto define, a efectos de los referidos tributos, en función del *"valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto"*.

CUARTA.- La proyectada equiparación, recogida en los artículos 4 y 6 del Anteproyecto, en cuanto a la asignación de valor para los bienes inmuebles, conforme al *"valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto"*, aun cuando a través de un sistema de impugnación que comportará una mayor carga para el obligado tributario, no se configura como una presunción *iuris et de iure*, de manera coherente con lo declarado por el máximo intérprete de nuestra Constitución.

QUINTA.- El *informe*, a que se refieren los artículos 4 y 6 del Anteproyecto, emitido por la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el valor de referencia, ha de remarcarse que tendrá carácter *vinculante*, únicamente, en lo que respecta a la Administración, siendo la decisión final plenamente revisable ante la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

SEXTA.- Las consideraciones expuestas en relación a los artículos 4 y 6 APL han de trasladarse al **artículo 7 del Anteproyecto**, en tanto pretende modificar el apartado 3, 1ª del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, a fin de sustituir los valores netos contables de bienes inmuebles por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1/1993.

SÉPTIMA.- La parte expositiva, innominada, que precede al Anteproyecto, dividida, a su vez en XV apartados, habría de denominarse «exposición de motivos», insertándose dicha referencia expresa en el texto correspondiente, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia



por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa, (Apartados I, a), 1 y 11).

OCTAVA.- Por lo que respecta al contenido del apartado II de la parte expositiva, con la única excepción del párrafo primero, los siete restantes se dedican a recoger referencias en torno a la elaboración de la ley y al cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 39/2015, sugiriéndose al prelegislador valorar la conveniencia de su supresión, y, en su caso, traslado a la MAIN, atendiendo a la función atribuida, en las Directrices de técnica normativa, a la exposición de motivos.

NOVENA.- En el párrafo segundo del apartado IV de la parte expositiva se sugiere la sustitución de la conjunción copulativa "y" por la conjunción disyuntiva "o", al ser ésta la utilizada en el artículo 16.6 de la Directiva (UE) 2017/1852.

DÉCIMA.- En el párrafo primero del apartado VI de la parte expositiva, sería recomendable sustituir la referencia a "*doctrina jurisprudencial*" por "*jurisprudencia*", de manera acorde con lo dispuesto en el artículo 1.6 del Código Civil. Igualmente, en las citas de la "*sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018*" y de la "*sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015*" se sugiere suprimir la referencia expresa al año, al resultar redundante, en tanto la identificación del referido dato consta ya adicionado al número de la sentencia que se cita.

DECIMOPRIMERA.- Del texto proyectado (apartado IV de la parte expositiva y artículo 2, segundo, 12 y 13) así como de la MAIN que lo acompaña (páginas 5, 8 y 28) parece desprenderse una cierta confusión entre la comisión consultiva y la comisión alternativa de resolución de litigios, que la Directiva (UE) 2017/1852 configura como *organismos* diferentes de resolución de litigios, (considerando 6, artículo 11 ...), por lo que se recomienda la revisión del planteamiento plasmado al respecto en el anteproyecto.

DECIMOSEGUNDA.- A diferencia de la explicación recogida en el párrafo cuarto del apartado IV de la parte expositiva, -Exposición de Motivos-, en el artículo 2, segundo, del APL, el apartado 12 hace referencia, exclusivamente, a la "*constitución y funcionamiento de la comisión*



consultiva”, sin mención a la *comisión de resolución alternativa de litigios*, sugiriendo, por ello, cohonestar ambas partes del texto proyectado.

DECIMOTERCERA.- Por lo que respecta a las denominaciones utilizadas por el prelegislador, “*Comisión de resolución alternativa*” y “*Comisión alternativa de resolución*” -en el apartado IV de la parte expositiva-, ha de destacarse que se apartan de la recogida en la Directiva (UE) 2017/1852, por lo que se sugiere, en base a lo dispuesto en la norma comunitaria que se transpone, que sean sustituidas por la de «*Comisión de resolución alternativa de litigios*».

DECIMOCUARTA.- En los **artículos 1, 2 y 11**, el Anteproyecto introduce referencias a los “*indicios racionales*”, de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado, resultando altamente recomendable que la norma proyectada dotase a este concepto jurídico indeterminado de algún tipo de contenido, a fin de disminuir o acotar el grado de discrecionalidad que se aprecia en la redacción propuesta, por ejemplo, a través del esfuerzo del legislador en introducir, al menos ejemplificativamente, algunos de los supuestos que englobarían el citado concepto de *indicios racionales, de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado*, evitando con ello interpretaciones llamadas a subsanar las deficiencias de técnica legislativa y, al mismo tiempo, permitiendo guiar, normativamente, la actuación de la Administración y, en su caso, el posterior control jurisdiccional de la actividad administrativa.

DECIMOQUINTA.- Asimismo, resultaría conveniente atemperar la expresión “*no se entiende*” [*aportada garantía suficiente*] hacia una redacción más taxativa, toda vez que la garantía aportada por el contribuyente, tras la recepción del correspondiente requerimiento, será o no suficiente.

DECIMOSEXTA.- La obligación de secreto profesional establecida, con carácter imperativo, en el artículo 13.3 de la Directiva (UE) 2017/1852, parece configurarse, en el **artículo 2**, segundo del anteproyecto, con menor intensidad, en tanto referida a la *obligación de sigilo*, de los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios, respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de



diciembre, General Tributaria, (*"[c]arácter reservado de los datos con trascendencia tributaria"*).

DECIMOSEPTIMA.- El **apartado segundo del artículo 3** APL prevé la introducción de una serie de modificaciones en 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, *"con efectos desde 1 de enero de 2020"*, de donde parece desprenderse la existencia de un régimen jurídico especial, propio de una disposición adicional.

De no ser éste el caso, se sugiere al prelegislador sustituir la citada previsión temporal en función de la entrada en vigor de la norma proyectada, que, en todo caso, habrá de respetar el necesario equilibrio entre el principio de seguridad jurídica y el carácter retroactivo de las normas tributarias, conforme a la doctrina constitucional anteriormente expuesta.

DECIMOCTAVA.- En el **apartado veinte del artículo 3** del Anteproyecto se introduce en la Ley 58/2003, General Tributaria, un nuevo artículo 201 bis, bajo la rúbrica de *"[i]nfracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y uso de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable"*, sugiriéndose al prelegislador, en relación con el apartado 1, la introducción en el precepto proyectado de aclaración sobre si las seis circunstancias que engloban el tipo infractor han de darse cumulativamente o, si por el contrario, basta que concurra alguna de ellas para dar lugar a la referida infracción tributaria y, en relación al apartado 2, la definición del ilícito administrativo con la debida coherencia entre la rúbrica y el contenido del citado precepto, en aras de salvaguardar debidamente el principio de tipicidad recogido en el artículo 27 de la Ley 40/2015.

DECIMONOVENA.- El **artículo 13** del APL modifica determinados extremos del artículo 82 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Atendida la razón de ser, que se recoge en la parte expositiva que precede al APL, en relación con la modificación de la base imponible (*"sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado"*), y que pretende introducirse a través de los artículos 4 y 6 del anteproyecto, respectivamente, en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987), y en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones



Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (Real Decreto Legislativo 1/1993), podría resultar adecuado sugerir al prelegislador valorar la conveniencia de introducir las modificaciones que se estimen oportunas en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a fin de solventar, en la Ley, las divergencias interpretativas surgidas tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017.

VIGÉSIMA.- En el **artículo 15** del Anteproyecto, dado que la Ley 13/2011 regula la actividad de juego, en sus distintas modalidades, (artículo 1), podría resultar conveniente atemperar o modular la redacción del proyectado párrafo g), del apartado 5, del artículo 10, en función de la posibilidad de llevar a efecto la obligación recogida en el mismo, vinculada, necesariamente, a la modalidad de juego de que se trate y al mayor o menor carácter anónimo de los participantes.

VIGESIMOPRIMERA.- El **artículo 17** APL modifica la Ley 7/2012, de 29 de octubre, entre otros extremos, añadiendo un número 5 al apartado tres del artículo 7 de la citada ley, que introduce importantes especialidades que se apartan del régimen general del procedimiento establecido en las Leyes 39/2015 y 40/2015, sin que ni en la parte expositiva del texto ni en la MAIN se especifique la razón de ser de las notables especialidades que el texto proyectado pretende introducir, entre las que se encuentran, la supresión del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 82 de la Ley 39/2015, la terminación del procedimiento, sin necesidad de dictar resolución expresa, o la posibilidad de iniciar el procedimiento sancionador a pesar de que concurra la circunstancia a que se refiere el artículo 63.3 de la Ley 39/2015.

VIGESIMOSEGUNDA.- En la **disposición transitoria segunda**, partiendo de lo dispuesto en el artículo 2 de la LOPJ, resultaría conveniente eliminar la referencia a los órganos *jurisdiccionales*, y ello aun en el supuesto de que la mencionada cita haga referencia a los Tribunales Económico Administrativos, debiendo recordar al respecto que, si bien el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha reconocido a los estos tribunales el carácter de *órgano jurisdiccional* a efectos del artículo 267 TFUE, con fecha 1 de octubre de 2019, la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto ha sido puesta en cuestión en las conclusiones presentadas por el Abogado General, (Banco de Santander, S.A, C-274/14, ECLI:EU:C:2019:802), habida cuenta de la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, específicamente, con relación a las exigencias de la independencia judicial,



(sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C 64/16, ECLI:EU:C:2018:117), de donde podría derivarse, asimismo, la conveniencia de valorar la atribución al TEAC de la competencia "para el ejercicio de las funciones relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva", recogida en el citado apartado segundo del artículo 2 APL.

VIGESIMOTERCERA.- En la **disposición final primera** del texto remitido, "[t]ítulo competencial", atendido el contenido del anteproyecto, y la afectación de ciertas materias vinculadas al régimen aduanero y al comercio exterior, se sugiere valorar la conveniencia de adicionar, en la cita de los títulos competenciales recogida, el recogido en el artículo 149.1.10ª de la Constitución.

VIGESIMOCUARTA.- En relación con la **disposición final segunda**, que lleva por rúbrica "[i]ncorporación al Derecho comunitario", se sugiere al prelegislador la modificación de la misma, en tanto es la norma proyectada la que cumple la función de incorporar o transponer al Derecho interno, lo dispuesto en las Directivas (UE) 2016/1164 y (UE) 2017/1852, sustituyendo, asimismo, la referencia relativa al "Derecho comunitario" por la de *Derecho de la Unión Europea*.

Es todo lo que tiene que informar este Consejo.

Lo precedente concuerda bien y fielmente con su original al que me remito, y para que conste extiendo y firmo la presente en Madrid, a 30 de octubre de 2019

Jose Luis de Benito y Benitez de Lugo
Secretario General