

NUEVA FISCALIDAD

Número 4 • Octubre-Diciembre 2021

ISSN: 1696-0173

Estudios

La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre

Carlos Palao Taboada

El valor de referencia y la reforma encubierta del mecenazgo de bienes inmuebles

Alejandro Blázquez Lidoy

La nueva tributación mínima en los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de no residentes

Manuel Lucas Durán

Fiscalidad de la reducciones de capital con devolución de aportaciones a socios y partícipes

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Marco normativo nacional, comunitario e internacional de la imposición sobre la entrada a España de plásticos no reciclados

Rodolfo Salassa Boix

Los "hogares compartidos" en el ámbito de la imposición directa e indirecta

Milenka Villca Pozo

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La reducción de la base imponible por adquisiciones mortis causa de empresas individuales o negocios profesionales

Elizabeth Gil García

Las consecuencias sobre el derecho a deducir IVA de la falta de identificación veraz del proveedor

Marcos Iglesias Caridad

El principio de buena administración en el ámbito aduanero: la solicitud de aplazamiento del importador beneficia al representante indirecto

Irene Suberbiola Garbizu

La inconstitucionalidad de la modificación del mínimo personal y familiar del IRPF a las rentas más bajas efectuada por la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, y de creación del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente

Belén García Carretero

Tasa por la prestación del servicio de prevención de incendios y su mantenimiento

Rosa Fraile Fernández

La vía económico-administrativa sigue siendo obligatoria, aunque únicamente se cuestione la compatibilidad de una norma con el derecho de la UE

José Manuel Macarro Osuna

Una regularización basada en la aplicación de una cláusula general antiabuso impide la iniciación de un procedimiento amistoso

María del Carmen Cámara Barroso

La entrada de la inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido

María García Caracuel

NUEVA FISCALIDAD

Número 4 • Octubre-Diciembre 2021

 Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eseverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

E. García Gil
Universidad de Alicante

Imposición indirecta estatal

M. Iglesias Caridad
Universidad de Salamanca

Hacienda Autónoma y Foral

B. García Carretero
Universidad Complutense de Madrid

Hacienda Local

R. Fraile Fernández
Universidad Rey Juan Carlos

Aduanas

I. Suberbiola Garbizu
UPV/EHU

Fiscalidad Europea

M. Carmen Cámara Barroso
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

Fiscalidad Internacional

J.M. Macarro Osuna
Universidad Pablo de Olavide

Procedimientos, derechos y garantías

M. García Caracuel
Universidad de Granada

Tribuna

Conflicto en la aplicación de la norma tributaria	11
---	----

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre	23
---	----

Carlos Palao Taboada

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Consejero de Montero-Aramburu*

El valor de referencia y la reforma encubierta del mecenazgo de bienes inmuebles	65
--	----

Alejandro Blázquez Lidoy

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos*

La nueva tributación mínima en los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de no residentes	95
---	----

Manuel Lucas Durán

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alcalá (Madrid)
Consejo Asesor de Garrido Abogados*

Fiscalidad de la reducciones de capital con devolución de aportaciones a socios y partícipes	127
--	-----

Miguel Gutiérrez Bengoechea

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

Marco normativo nacional, comunitario e internacional de la imposición sobre la entrada a España de plásticos no reciclados	153
---	-----

Rodolfo Salassa Boix

*Profesor Agregado (Serra Húnter) de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pompeu Fabra de Barcelona*

Los "hogares compartidos" en el ámbito de la imposición directa e indirecta	189
---	-----

Milenka Villca Pozo

*Profesora Lectora (Serra Húnter) de Derecho Financiero y Tributario.
Universitat Rovira i Virgili*

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Imposición directa estatal

La reducción de la base imponible por adquisiciones <i>mortis causa</i> de empresas individuales o negocios profesionales. A propósito de la STS de 2 de junio de 2021	219
---	-----

Elizabeth Gil García

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante*

Imposición indirecta estatal

Las consecuencias sobre el derecho a deducir IVA de la falta de identificación veraz del proveedor	227
--	-----

Marcos Iglesias Caridad

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca.*

Imposición aduanera

El principio de buena administración en el ámbito aduanero: la solicitud de aplazamiento del importador beneficia al representante indirecto	239
--	-----

Irune Suberbiola Garbizu

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco - Euskal Herriko Unibertsitatea*

Hacienda autonómica y Foral

La inconstitucionalidad de la modificación del mínimo personal y familiar del IRPF a las rentas más bajas efectuada por la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, y de creación del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.....	251
--	-----

Belén García Carretero

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid*

Hacienda Local

Tasa por la prestación del servicio de prevención de incendios y su mantenimiento.(Análisis de la STS núm. 1126/2021, 15 de septiembre, núm. rec. casación 4763/2019)	263
---	-----

Rosa Fraile Fernández

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos*

Fiscalidad Europea

La vía económico-administrativa sigue siendo obligatoria, aunque únicamente se cuestione la compatibilidad de una norma con el derecho de la UE	275
---	-----

José Manuel Macarro Osuna

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide*

Fiscalidad Internacional

Una regularización basada en la aplicación de una cláusula general antiabuso impide la iniciación de un procedimiento amistoso. Análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021 (rec. cas. 6432/2019)	291
---	-----

María del Carmen Cámara Barroso

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

Procedimientos, derechos y garantías

La entrada de la inspección de los tributos en el domicilio
constitucionalmente protegido 307

María García Caracuel

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada*

Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 194.6 del 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 (en lo sucesivo, RGGI), introducido por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, se publicó en septiembre de 2018 el Informe de la Comisión Consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma. "Conflicto nº 1. Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo".

Durante el año 2021 se han publicado tres Informes más: "Conflicto nº 2. Impuesto sobre Sociedades. Recapitalización de filial e inmediata dilución de la participación a favor de su matriz"; "Conflicto nº 3, relativo a "A" Fundación Internacional S.L., y Conflicto nº 4. Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta no Residentes sobre intereses satisfechos a una entidad holandesa del Grupo".

Repárese en que los cuatro informes tienen que ver con la fiscalidad internacional. No tiene, sin embargo, que ser siempre así.

Esos Informes se han publicado cuando ya estaba en vigor la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o mejor, cuando ya estaba vigente el nuevo apartado 6 del artículo 194 RGGI, que constituye el desarrollo reglamentario de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 206 bis de la LGT introducido por la citada Ley 34/2015.

La Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), señala que «se incorpora el precepto que regula la calificación de las obligaciones tributarias y se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria».

Al cabo del tiempo se comenzaron a dar pasos para su variación que, transcurridos diez años, acabaron cuajando. Así, en el último Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT se pretendía variar la regulación de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria mediante la introducción de cambios en su artículo 15, de manera que la redacción de sus apartados 3 y 4 fuera la siguiente:

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

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

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

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

La modificación pretendida prosperó siguiendo las líneas fundamentales recogidas en dicho Anteproyecto, aunque con una redacción diferente.

Efectivamente, la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo LMPLGT) indica que «una vez transcurridos diez años desde la entrada en vigor de la Ley, la experiencia atesorada sobre dicho instituto aconseja la modificación de su régimen jurídico en el sentido de permitir su racionalidad», con objeto de «adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que es asimismo apoyada por un amplio sector de la doctrina científica y constituye la situación habitual en Derecho comparado, *compatibilizando la norma la salvaguarda del principio de tipicidad en el Derecho sancionador, concretada en el Título IV de la Ley, con la flexibilidad necesaria en una cláusula antiabuso de carácter general.*

A tal efecto se configura un nuevo tipo infractor en la Ley, en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado, así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales».

La Memoria del Proyecto de Ley revela claramente la composición de lugar que se hizo el legislador a la hora de permitir la imposición de sanciones, pues en ella se dice: «La falta de sanción y la confusión en cuanto a la delimitación entre esta figura y otras reguladas en la norma, esencialmente la simulación, invita a los contribuyentes a emplear fórmulas de elusión fiscal que caen en la letra de la previsión normativa del conflicto en la aplicación de la norma.

En el momento en que la anomalía negociar pueda ser calificada como conflicto, existirá un tremendo estímulo para desarrollar conductas fraudulentas, o carecerá de desincentivo si se quiere expresar así, habida cuenta de la lenidad en las consecuencias que lleva aparejada dicha regulación».

La equiparación pretendida entre las consecuencias de la simulación y la del conflicto en la aplicación de la norma pudiera haberse explicitado en el propio artículo 15 LGT. No ha sido así. Nótese que el artículo 16.3 LGT establece que «en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente». No se establece algo similar en dicho artículo 15. Efectivamente podría haberse añadido en su apartado 3 algo así como: «...y se liquidarán intereses de demora, y en su caso,

la sanción pertinente”, o “...y se liquidarán intereses de demora, y en su caso, las sanciones previstas en el artículo 206 bis de esta Ley”.

La modificación sustancial de la regulación del “conflicto en la aplicación de la norma”, entre la LGT y la LMPLG es su sancionabilidad. Esta cuestión ya fue polémica en su primitiva redacción, antes incluso de que llegará a ser aprobada (cfr. dictamen del Consejo de Estado 1.403/2003, de 22 de mayo), y lo sigue siendo en su redacción actual, también, nuevamente, antes de ser aprobada. Reveladores son, en ese sentido, tanto el Informe de 30 de septiembre de 2014 del Consejo General de Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria como el Dictamen 130/2015, de 9 de abril del Consejo de Estado al mismo Anteproyecto. En este último puede leerse:

«El dictamen de este Consejo [1.403/2003, de 22 de mayo] censuró que la figura tuviese perfiles poco definidos, pues podría dar lugar a que todos los supuestos bajo esta norma fuesen calificados como supuestos de abuso, lo cual no se corresponde con el objetivo que teóricamente persigue esta figura, que es la eliminación de lo que se llama “fraude sofisticado”; y llegó a afirmar que una regulación como la entonces proyectada constituía un “salto al vacío”, al pasar de una regulación aplicable a supuestos escasos a una regulación que en principio podría afectar a cualquier economía de opción.

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

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

Señala ahora el dictamen 130/2015, «que el órgano proponente justifica la figura en la memoria del análisis de impacto normativo y también en su respuesta a las observaciones del Consejo General del Poder Judicial. Únicamente nos interesa, aquí, dicha memoria, en la que, se hace hincapié en que el nuevo sistema se basa en el elemento de comparación con el criterio de los informes de la Comisión consultiva, y muy particularmente en el hecho de que estos serán públicos y conocidos previamente por los contribuyentes:

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

[...]

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

No convencieron las razones dadas por el autor del Anteproyecto al Consejo de Estado quien acabó proponiendo la supresión de la modificación del artículo 15, apartados 3 y 4, de la LGT en su redacción dada por el Anteproyecto, señalando que: «Únicamente cabría arbitrar una solución sancionadora, en el seno del título que regula las infracciones y sanciones, delimitándose una por una las conductas constitutivas de infracción y sancionables, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador».

En buena medida esta recomendación se plasma en el nuevo artículo 206 bis de la LGT, que conceptúa un supuesto específico de infracción, disponiendo en sus dos primeros apartados:

*«1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada **cualquiera** de las siguientes situaciones:*

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.*
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.*
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.*
- d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.*

*2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria **exclusivamente** cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.*

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley».

La ubicación más correcta de este último párrafo hubiera sido el artículo 159 LGT. De otra parte, es discutible que sea la mejor solución que la opción por sancionar las conductas que tienen encaje en el conflicto en la aplicación de la norma vaya acompañada de la acotación de un tipo infractor específico.

Pues bien, tras la entrada en vigor de las modificaciones del régimen jurídico del conflicto en la aplicación de la norma son cuatro los preceptos que específicamente se ocupan de él: 15, 159, 179.2 y 206 bis LGT.

En primero de ellos establece:

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

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

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

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

El procedimiento no se inicia a instancia de parte, principia únicamente de oficio. No se concreta en este precepto el concreto órgano de la administración. Más tarde, veremos que el artículo 159.3 se refiere a la inspección de los tributos, de manera que los órganos de Gestión Tributaria no tienen competencia para declarar el conflicto.

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

No será tarea fácil identificar en cada caso cuando se dan tales circunstancias, siquiera sea porque términos tales como “notoriamente artificiosos o impropios” no se definen en la ley, que tampoco precisa el significado de las expresiones actos o negocios “usuales o propios” e igualmente no concreta en qué consisten los “efectos jurídicos o económicos relevantes”.

En el segundo de ellos se dispone:

«1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

Este informe es preceptivo y vinculante para los órganos administrativos que lo hayan solicitado. Obviamente, no es vinculante para los tribunales de justicia. La línea fronteira entre el conflicto en la aplicación de la norma y la economía de opción no siempre

se manifiesta con claridad. Y, tampoco es una diferencia exenta de problemas las de esas figuras con la simulación.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria».

Ello es así, porque el informe y los demás actos dictados en aplicación son actos de trámite. La notificación del informe al obligado tributario es preceptiva, como se verá después.

Como hemos dicho, el apartado 3 del artículo 159 LGT se remite al 150.3 de la propia Ley. Ello se produce porque lo que antes de la reforma eran causas justificadas de interrupción del procedimiento inspector ha pasado a convertirse en causas de suspensión del mismo.

En lo que nos interesa en este momento, dicho apartado 3 del artículo 150 dispone se establece que el cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde d) "la notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva", y desde entonces

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

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

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

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

Las modificaciones introducidas en el artículo 159 y la inclusión del nuevo artículo 206 bis LGT, motivaron la modificación de los apartados 2 y 5 y la adopción del nuevo apartado 6 del artículo 194 RGRI, por el Real Decreto 1070/2017. Las modificaciones, pues, consistieron en la suspensión del plazo del procedimiento

inspector en lugar de la interrupción por causas justificadas y en la regulación de la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

De manera que, en la redacción actual, dicho artículo 194 RGGI dispone:

«1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector prevista en el apartado 3 del artículo 150 de dicha Ley.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

Adviértase que este apartado distingue dentro de la inspección entre el actuario y el órgano competente para liquidar.

3. La Comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección.

La ampliación del plazo, como ya se ha dicho, no puede exceder de un mes. Recuérdese que de conformidad con el artículo 102.6 RGGI el obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 del propio RGGI, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 del mismo Reglamento y en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 LGT con indicación de las fechas de inicio y fin de cada periodo, siempre que lo solicite expresamente.

4. En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

- a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente.*

- b) *Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.*
- c) *Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.*

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.

5. La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el apartado 2 de este artículo hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.

6. Trimestralmente se publicarán los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen.

En dichas publicaciones se guardará la debida reserva en relación a los sujetos afectados”.

Como decía la Memoria que acompañaba al Proyecto LMPLGT “la publicidad prevista resulta trascendente en orden a la determinación de si el obligado tributario ha incurrido o no en los presupuestos regulados en el artículo 183.1 de la LGT condición necesaria para que la conducta tipificada como infracción sea sancionable”. Memoria que después añade que “la publicidad de los informes de la Comisión, permitirá que el obligado tributario conozca la calificación jurídico-tributaria que una determinada operación o esquema de actuación le merece a la Administración tributaria, y de ese conocimiento, de la actuación contraria al mismo y del resultado material del incumplimiento, surge la responsabilidad y el reproche sancionador”.

¿Qué sucede si transcurrido el plazo inicial y, en su caso, el ampliado, la Comisión consultiva no emite el informe? Que se reemprenderá el cómputo del plazo. En todo caso, sin dicho Informe, la inspección no puede continuar sus actuaciones en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios objeto del conflicto, como ya se ha visto. No obstante, sí podrá continuar sus actuaciones con respecto a otros elementos, de suerte que, de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del artículo 190.4 RGGI, siempre que sea posible, podrá dictarse liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.

Dicha suspensión no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante esta situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva, en cuyo caso continuará el procedimiento respecto de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

No es ocioso recordar que, finalmente, no se incluyó en el RGGI en su redacción original, el artículo 188.5 del anteproyecto sometido a dictamen del Consejo de Estado Consejo cuya redacción era la siguiente:

«El órgano competente para liquidar, con carácter previo a dictar el acto de liquidación, podrá solicitar informe a la Comisión consultiva prevista en el artículo 159.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sobre las cuestiones alegadas por el obligado tributario, salvo que dicha Comisión hubiera emitido previamente informe en relación con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La solicitud de informe a la Comisión se notificará al obligado tributario, con indicación de la interrupción prevista en el artículo 103.f) de este reglamento. La Comisión consultiva emitirá informe sobre las cuestiones planteadas en el plazo máximo de 3 meses. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que dictará el acto administrativo que corresponda a la vista del informe y del resto de la documentación. Transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior sin haberse emitido el informe, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará la liquidación que corresponda».

El Consejo de Estado, a través de su dictamen 1197/2007, de 12 de julio de 2007, sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba 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, no respaldó su inclusión en dicho reglamento por entender que el mismo carecía de amparo legal.

En relación con la infracción específica prevista en el artículo 206 bis LGT, conceptualizada como infracción grave, señalamos que resultaran de aplicación las reducciones por conformidad y pronto pago contempladas en el artículo 188 LGT y que no podrá considerarse, *salvo prueba en contrario*, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2 LGT. La Memoria del Proyecto LMPLGT señala que se elimina en el artículo 206 bis LGT la presunción que se contiene en el artículo 179.2 que se incluye “por pura coherencia con la desatención por parte del obligado tributario del criterio preexistente”.

Por último, solo nos resta por decir que, según la Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, la nueva redacción del apartado 3 del artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta Ley (12 de octubre de 2015). La Memoria del Proyecto LMPLGT señala que para determinar “la procedencia de la sanción se atenderá a los informes que eran públicos en el momento en que se presentó la declaración tributaria objeto de regularización”.

Isaac Merino Jara

Director