

Dictamen sobre el Proyecto de Real Decreto /1995, por el que se desarrollan las Disposiciones de la Ley General Tributaria en materia de Infracciones y Sanciones y fraude de Ley.

De conformidad con las competencias atribuidas al Consejo Económico y Social por la Ley 21/1991, de 17 de junio, previo análisis y tramitación por la Comisión de Economía y Fiscalidad y de acuerdo con el procedimiento previsto en su Reglamento de Organización y Funcionamiento Interno, el Pleno del Consejo Económico y Social aprueba en su sesión ordinaria del día 20 de diciembre de 1995 el siguiente

DICTAMEN

I. ANTECEDENTES

Con fecha 4 de diciembre de 1995 tuvo entrada en el Consejo Económico y Social (CES) el **Proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias y fraude de Ley**. Con posterioridad, el Secretario de Estado de Hacienda solicitó, conforme a lo previsto en el artículo 7.1.2 de la Ley 21/1991, de 17 de junio, el correspondiente Dictamen.

La normativa objeto del presente Dictamen supone el desarrollo reglamentario de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, y tiene su origen, según la exposición de motivos recogida en el Proyecto de Real Decreto sometido a Dictamen, en la necesidad de perfilar adecuadamente el ámbito de aplicación de los criterios de graduación previstos en la Ley, permitiendo, al mismo tiempo, tomar en consideración la especial gravedad que concurre en determinados comportamientos, de suerte que dichos criterios sean efectivos y se apliquen sobre conductas particularmente lesivas. Igualmente, el Proyecto de Real Decreto aprovecha el cauce creado por la reforma de la Ley General Tributaria para introducir una adecuada regulación del procedimiento administrativo tendente a determinar la existencia de infracciones tributarias y a acordar, en su caso, la imposición de las sanciones que procedan, en la que, respetando debidamente las especialidades del ordenamiento tributario, se contemplen las modificaciones legales resultantes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y en particular en lo que afecta al procedimiento sancionador, lo establecido en el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto.

II. CONTENIDO

El Proyecto de Real Decreto /1995 desarrolla la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de Ley General Tributaria, que reformó el régimen de infracciones y sanciones tributarias con el fin de adecuar mejor la tipificación de las infracciones tributarias simples y graves introduciendo modificaciones en relación a la cuantía de dichas sanciones y a los criterios aplicables en materia de graduación de sanciones.

El citado Proyecto de Real Decreto consta de 46 artículos agrupados en dos Títulos que desarrollan respectivamente la regulación de la imposición de sanciones tributarias y la regulación del procedimiento para declarar el fraude de ley. El Título I está dividido en cinco Capítulos que, a su vez, agrupan en ocasiones los artículos por secciones temáticas, mientras el Título II incorpora los últimos seis artículos. Asimismo el Proyecto de Real Decreto /1995 consta de cinco Disposiciones Adicionales, ocho Transitorias, una Derogatoria Única y dos Finales.

TÍTULO I: IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS

Entre las disposiciones de carácter general aplicables en materia de sanciones tributarias, recogidas en el Capítulo I, destaca la regulación de los supuestos de exención de responsabilidad (artículo 2), basados en la ausencia de culpabilidad siempre que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios. Igualmente significativos de dicho Capítulo son los efectos de la regularización del pago espontáneo extemporáneo de la deuda tributaria sin que haya mediado requerimiento administrativo (artículo 3). Por último, se articula el procedimiento sancionador administrativo y los delitos contra la Hacienda Pública (artículo 4).

Los Capítulos II, III y IV regulan la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones tributarias simples, de sanciones pecuniarias por infracciones tributarias graves y de sanciones no pecuniarias respectivamente, recogiendo en primer lugar las normas de procedimiento, enumerando en segundo lugar las distintas infracciones así como la cuantía de las sanciones según lo establecido en el artículo 83 y siguientes de la Ley General Tributaria, y, estableciendo finalmente, criterios de graduación dentro de los límites previstos en el artículo 82 de la Ley General Tributaria, precisando la calificación correspondiente cuando un mismo comportamiento pudiera constituir diferentes tipos de infracción o distintos criterios de graduación. Asimismo se regula expresamente la publicidad de las sanciones tributarias.

Por su parte, el Capítulo V regula los procedimientos de suspensión de la ejecución de sanciones de acuerdo con lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 81 de la Ley General Tributaria, no considerándose la interposición de cualquier recurso o reclamación motivo de suspensión de las sanciones. Asimismo dicho Capítulo regula los procedimientos de reembolso del coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas cuando éstas sean declaradas improcedentes como recoge el apartado 5 del artículo 81 de la Ley General Tributaria, definiéndose el órgano competente para reconocer el derecho de reembolso, la iniciación del procedimiento, y el proceso de resolución con el que finaliza el citado procedimiento.

TÍTULO II: PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DEL FRAUDE DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

El Título II desarrolla en seis artículos el procedimiento para declarar el fraude de ley recogido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, definiendo los órganos competentes para declarar el fraude de ley, la iniciación del procedimiento, la actuación del órgano competente que deba pronunciarse sobre su resolución y finalmente su ejecución.

Las Disposiciones Adicionales regulan la incidencia que sobre la Inspección de Tributos tendrá el articulado del Real Decreto, y en especial lo relacionado con sanciones pecuniarias simples y graves así como con sanciones no pecuniarias. Igualmente, en las Disposiciones Adicionales, se modifica el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, relativo a las normas para la gestión del Impuesto de Actividades Económicas.

Por su parte, las Disposiciones Transitorias regulan el régimen aplicable a infracciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, estableciéndose que la nueva normativa será de aplicación a las infracciones tipificadas en dicha Ley, que hayan sido cometidas antes del 23 de julio de 1995, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza. Asimismo, los recargos establecidos en el apartado 3 del artículo 61 de la Ley General Tributaria se aplicarán a los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones que se presenten a partir del 23 de julio de 1995, independientemente de cuando se haya realizado el hecho imponible con el que está relacionado.

Por último, mediante la Disposición Derogatoria Única se deroga el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, y mediante las Disposiciones Finales se establece la entrada en vigor de la disposición que se dictamina y la autorización al

Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para su desarrollo.

III. OBSERVACIONES DE CARÁCTER GENERAL

La entrada en el Consejo Económico y Social del citado Proyecto de Real Decreto para la evacuación del pertinente Dictamen crea una extraña situación, al tener que emitir opinión sobre el desarrollo reglamentario de una norma recientemente aprobada en el Parlamento cuyo Anteproyecto no fue enviado para Dictamen a este Consejo.

La decisión adoptada en su momento por el Gobierno de no enviar al Consejo Económico y Social el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, a la que se suma la misma decisión en el caso de la modificación de los artículos del Código Penal que regulan el Delito Fiscal, ha negado a este Consejo la posibilidad de realizar un debate en profundidad sobre esta materia, y emitir por tanto el preceptivo Dictamen.

Dada la importancia de ambas normas para el mejor cumplimiento y funcionamiento del sistema tributario, así como su especial repercusión en la lucha contra el fraude fiscal, uno de los objetivos principales de la política tributaria en España, el Consejo Económico y Social lamenta el procedimiento utilizado por el Gobierno.

Los antecedentes mencionados influyen decisivamente para que la emisión del presente Dictamen, centrado en el desarrollo reglamentario de una parte de la Ley General Tributaria cuyo contenido supone básicamente la aplicación técnica del contenido de la Ley, no deba ser interpretada como una conformidad del Consejo Económico y Social, o de alguna de las organizaciones en él representadas, con el contenido de la citada Ley.

IV. OBSERVACIONES DE CARÁCTER ESPECÍFICO

TÍTULO I. IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS

Capítulo I. Disposiciones generales

Artículo 1. Ámbito de aplicación

El segundo párrafo de este artículo extiende la aplicación subsidiaria del contenido del Proyecto de Real Decreto a la imposición de sanciones tributarias distintas de las generales previstas en la Ley General Tributaria (art. 80), es decir, de las propias de cada tributo en ausencia de reglas específicas. En opinión de este Consejo, del contenido de tal precisión se deduce que, salvaguardando el principio de la jerarquía normativa, las disposiciones

contenidas en este Proyecto de Real Decreto tendrán carácter supletorio en ausencia de regulación específica prevista en los Reglamentos de Desarrollo de las leyes especiales de cada tributo y en tal sentido el Consejo entiende correcta la concreción específica del carácter supletorio del Reglamento incluida en este artículo, por la contribución que puede suponer al afianzamiento de la garantía de seguridad jurídica en supuestos de lagunas legales o reglamentarias, no haciendo sino recoger en la norma de desarrollo el principio general de aplicabilidad de los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria a todos los tributos, cualquiera que sea su naturaleza y carácter, además de los propios de cada tributo, que dicha Ley recoge en apartado 1.b) de su artículo 9.

Por lo demás, y en tanto que el Proyecto de Real Decreto objeto de este Dictamen no aborda ninguna de las materias que son objeto de reserva legal según el artículo 10 de la Ley General Tributaria, sino que se limita a desarrollar el régimen de infracciones y sanciones previsto en la ley, e incluso en numerosas ocasiones remite directamente al propio texto legal, no se han apreciado por parte de este Consejo problemas de colisión con el principio de jerarquía normativa.

Artículo 2. Exención de responsabilidad

La inclusión de este precepto tiene su origen en la nueva redacción del apartado d) del artículo 77 de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, que exime de responsabilidad en materia tributaria a los sujetos que no obstante haber incurrido en una acción u omisión tipificada por las leyes hayan puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios. En este sentido, el apartado segundo del artículo 2 del Proyecto de Real Decreto viene a especificar el concepto de interpretación razonable de la norma que ha de presidir la presentación de la declaración y la realización de la correspondiente liquidación para que se entienda que el contribuyente ha actuado con la diligencia necesaria que le exige de la sanción correspondiente.

El Consejo valora positivamente la intención clarificadora de un concepto jurídico ambiguo como es el carácter “razonable” de la interpretación de la norma remitiéndose el artículo en cuestión en este caso, a efectos de su definición, a la coincidente con la opinión manifestada en supuestos idénticos tanto en la práctica administrativa como en las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos o por los Tribunales y Salas de lo contencioso administrativo en autos y sentencias.

El Consejo entiende que con el requisito de la “razonabilidad” de la interpretación el Proyecto de Real Decreto no pretende introducir un nuevo criterio de interpretación de la norma tributaria, pues la Ley General Tributaria es tajante a la hora de consagrar la validez exclusiva de los criterios admitidos en Derecho, lo que conduce a que de no ser definido el significado de un

término empleado en una norma tributaria, ésta se entenderá conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda (art. 23 Ley General Tributaria). El párrafo segundo de este artículo del Proyecto de Reglamento define lo que ha de entenderse por “interpretación razonable” a efectos de la exención de responsabilidad tributaria. El CES estima que lo que persigue este precepto es acotar el concepto de interpretación razonable conforme a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, en el sentido de que las normas excepcionales que impliquen remoción de la obligación de contribuir habrán de ser objeto de interpretación restrictiva, estricta o literal. Este mismo criterio es el enunciado en el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria cuando consagra la prohibición de la interpretación analógica en materia de beneficios fiscales, prohibiendo la extensión del ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. En este sentido se considera correcta la exigencia de que se trate de “supuestos idénticos” aquellos sobre los que han de versar las opiniones manifestadas reiteradamente por la Administración Tributaria y en resoluciones de los Tribunales económico-administrativos.

En cualquier caso, el Consejo opina que el Proyecto de Real Decreto, en su intento de acotar el concepto de diligencia necesaria a través de la definición restringida de lo que se entenderá por interpretación razonable, parece que pretenda establecer más limitaciones que la propia Ley que, en su artículo 77.4.d) sienta la posibilidad de otros criterios de determinación de la “diligencia necesaria”, citando el de la “interpretación razonable” como uno más entre los posibles. Así se deduce de la redacción del propio precepto que introduce la interpretación razonable como un ejemplo concreto (“en particular”), no excluyente por tanto de otros medios de prueba de la diligencia necesaria.

Artículo 3. Efectos de la regularización voluntaria en el orden sancionador

En esta disposición se establece en el orden sancionador el principio de no imposición de sanciones por infracciones tributarias en caso de regularización voluntaria de la situación tributaria, una vez transcurrido el plazo establecido para el pago y sin que haya habido requerimiento previo por parte de la Administración tributaria.

La exclusión de las sanciones por infracciones tributarias, aun manteniendo el recargo del 20% y los intereses de demora, supone la adecuación de este precepto al artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, cuya finalidad pretende ser evitar que un exceso de trámites conduzca a aumentar la litigiosidad tributaria, restándole a la Administración Tributaria eficacia recaudatoria. Con las reservas que han sido expuestas en las Observaciones de carácter general y dada la limitación que supone para este órgano consultivo el tener que ceñirse a emitir su opinión sobre una norma de carácter puramente procedimental sin haber tenido ocasión de pronunciarse sobre el contenido de la norma de la que emana, sólo cabe estimar por parte de este Consejo que este artículo se adecúa, en efecto, a la norma legal que desarrolla, si bien

desde el punto de vista de la técnica legislativa utilizada pueda resultar algo chocante que, mientras que el texto con vocación de Reglamento se limita a remitirse con carácter general a lo previsto al artículo 61.3 de la Ley, en ésta se encuentran desarrollados de manera prolija aspectos procedimentales tales como la determinación exacta de los recargos y la fijación de los plazos respectivos, que bien podrían ser propios de un desarrollo reglamentario.

Por otro lado, la previsión contenida en este artículo se adecúa a uno de los principios rectores de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común que deben informar los procedimientos sancionadores concretos que se establezcan legal o reglamentariamente, partiendo de la consideración consagrada en la citada ley de que el ejercicio de la potestad sancionadora se integra en el concepto de procedimiento administrativo común previsto en la Constitución, para garantía del tratamiento común a los ciudadanos, plasmándose en los principios generales recogidos en la Ley a los que deberán atenerse las regulaciones concretas de los procedimientos específicos. Así, la posibilidad de que el infractor de una norma reconozca voluntariamente su responsabilidad y de que el pago voluntario de la deuda y sus recargos ponga fin al procedimiento o se establezcan reducciones en su cuantía, como es el caso de esta disposición, responde al objetivo de simplificación de trámites y de agilidad en el desarrollo del procedimiento ajustado a los plazos que se establezcan, y en tal sentido se valora positivamente su inclusión en el texto objeto de Dictamen.

Del mismo modo, la regulación contenida en el precepto resulta coherente con la nueva redacción del artículo 349, apartado 3 del Código Penal, introducida por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, que exime de responsabilidad penal al que regularice su situación tributaria en relación con las deudas cuyo impago es constitutivo de delito. Considerando la necesidad de aplicación del principio de proporcionalidad en la aplicación de las sanciones, el CES valora positivamente el paralelismo establecido entre la norma tributaria y la penal, entendiéndolo que responde al imperativo de coherencia legislativa entre las normas que se ocupan de materias conexas, en este caso entre las infracciones tributarias administrativas y las infracciones penales.

Artículo 4. Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública.

Como novedad con respecto al Reglamento al que habrá de sustituir, el Proyecto de Real Decreto objeto de Dictamen, introduce en este artículo el requisito de la notificación al interesado previa remisión a la jurisdicción competente del orden penal del tanto de culpa, suspendiéndose la continuación del procedimiento administrativo sancionador hasta que aquél no

dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Por parte de este Consejo, la incorporación del principio de audiencia al interesado que se desarrolla en éste y en otros artículos del Proyecto de Real Decreto se considera una mejora sustancial de lo que habrá de ser el futuro Reglamento de infracciones, sanciones y fraude de ley en materia tributaria, por cuanto supone la necesaria adecuación a uno de los objetivos fundamentales perseguidos por la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común para garantizar la seguridad jurídica y la defensa de los interesados.

En consonancia con dicha Ley, se estima que tanto en éste como en el resto de los artículos del Proyecto de Real Decreto que se ocupan de la notificación a los interesados en el curso de las distintas fases procedimentales, debiera añadirse una precisión que aludiera a la necesidad de que ésta se ajuste a los criterios formales que determinan su validez, lo que contribuiría tanto a afianzar la seguridad jurídica de los interesados como a evitar impugnaciones que conduzcan a un exceso de litigiosidad. Se entiende que debería hablarse pues de la “*debida* notificación” o “deberá notificarse *debidamente*...” siempre que se haga referencia a tal acto administrativo.

Capítulo II.- Imposición de sanciones pecuniarias por infracciones tributarias simples

Artículo 6. Órganos competentes

En cuanto a los órganos competentes para acordar e imponer sanciones pecuniarias consistentes en multa proporcional, la redacción propuesta por el Proyecto resulta confusa, por lo que se entiende conveniente mantener la redacción dada en el artículo 81.1.e) de la Ley 25/1995, que coincidía con la del artículo 2.d) del Real Decreto 2631/1985, por resultar más clara y además coincidente con lo previsto en el artículo 20 del Proyecto de Real Decreto para las sanciones pecuniarias proporcionales por infracciones graves.

Artículo 7. Iniciación

En el apartado cuarto de este artículo se suprime una fase del procedimiento, al haber concentrado en un único acto procedimental la notificación de la iniciación del expediente y la propuesta de resolución, lo que puede provocar indefensión de parte. Por otra parte impide, en su caso, la posibilidad de sobreseimiento del expediente en base a las alegaciones aportadas, previsto en el apartado 3 del artículo 8 del Proyecto de Real Decreto.

Artículo 10.3. Resolución

En opinión de este Consejo, debería concretarse en este artículo el plazo de reanudación del expediente una vez recaída sentencia en la jurisdicción competente que no aprecie la existencia de delito, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de actuaciones o se produzca devolución del expediente por el Ministerio Fiscal a la Administración tributaria.

Artículo 19. Criterios de graduación de sanciones pecuniarias por infracción tributaria simple

El CES considera particularmente acertada la formulación de los criterios de graduación de las sanciones pecuniarias por infracción tributaria simple, tanto en su adecuación a lo previsto en la Ley General Tributaria como por la enumeración en su apartado d) de todas las novedades normativas en la materia producidos desde la aprobación del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

Capítulo III. Imposición de sanciones pecuniarias por infracciones tributarias graves

Sección segunda. Criterios de graduación

Se considera correcto y ajustado a la Ley General Tributaria el desarrollo de los criterios de graduación que se incorpora en esta sección, tanto en lo que se refiere a la formulación de los respectivos conceptos, como a la determinación de los puntos de incremento dentro del margen previsto por la ley. En este último aspecto, cabe destacar que se ajustan a lo establecido en la Ley, salvo en lo referente al criterio de graduación de “utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de personas interpuestas”, en el que el porcentaje de incremento de la sanción se limita al 45 por ciento como máximo, cuando la Ley permite un máximo del 75 por ciento, siguiéndose así la pauta marcada por la Instrucción 6/1995, de 26 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

CAPITULO V. Suspensión de la ejecución de sanciones y reembolso del coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas

Sección Primera. Procedimiento para la suspensión de la ejecución de sanciones

Artículo 34.2. Ejecutividad y suspensión de sanciones

El Consejo entiende que el apartado segundo de este artículo podría colisionar con el principio de no discriminación y de igualdad de tratamiento de los obligados tributarios en tanto que establece dos criterios distintos de consideración del patrimonio o fondos propios del sujeto pasivo en función de que éste sea una persona jurídica o un empresario o profesional individual. El CES entiende que tal distinción resulta perjudicial para estos últimos y sugiere que el límite del 15 por ciento de afectación del patrimonio o fondos propios por la sanción que justifica la suspensión de la ejecución, se aplique en este caso a la parte del patrimonio afecta a la actividad económica, y no sobre el total del patrimonio, lo que resultaría en todo caso proporcional a lo previsto para el caso de las personas jurídicas.

Artículo 39.3. Resolución para el reembolso del coste de los avales

En opinión de este Consejo, una vez firme la resolución que declara la improcedencia de la sanción, no tiene sentido aplicar la teoría del silencio administrativo negativo una vez transcurridos tres meses sin resolución

expresa por parte de la Administración, situando al obligado en una situación de indefensión.

TITULO II. PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DEL FRAUDE DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTÍCULOS 41 A 46)

En opinión de este Consejo, la inclusión del procedimiento de declaración del fraude de ley en el Proyecto de Real Decreto objeto de Dictamen constituye un acierto que viene a paliar un cierto vacío legal apreciable en el anterior Real Decreto 2631/1985, sobre procedimiento sancionador en materia de infracciones tributarias, una vez que el Real Decreto de 29 de junio de 1979, que establecía el procedimiento de declaración de fraude de ley en materia tributaria, fue derogado por el Real Decreto 803/1993 de modificación de procedimientos tributarios.

Se posibilita así el cumplimiento efectivo del mandato legal contenido en el apartado primero del artículo 24 in fine de la Ley General Tributaria, en virtud del cual el fraude de ley en materia tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se de audiencia al interesado.

El Consejo estima que dicho principio de audiencia al interesado se encuentra suficientemente garantizado en los términos previstos en el propio Proyecto de Real Decreto (art. 9), una vez que en varias ocasiones en este Título II se prevé la apertura de un plazo de 15 días para la aportación de alegaciones y documentos que el obligado tributario y demás interesados estimen convenientes. Así está previsto tras la notificación de la iniciación del expediente y con carácter previo a la redacción de propuesta de resolución para la puesta de manifiesto del expediente a los interesados.

Se recoge asimismo en la regulación de este procedimiento el principio del carácter motivado de las resoluciones administrativas, en concreto de la resolución de procedencia o improcedencia de la declaración de fraude de ley, lo que constituye una mejora considerable en relación al reglamento vigente, en adecuación a los principios rectores de los procedimientos administrativos consagrados por la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, promulgada con posterioridad al reglamento al que este Proyecto de Real Decreto habrá de sustituir de entrar en vigor.

No obstante el afianzamiento de las garantías que deben rodear la imposición de sanciones para evitar en lo posible la discrecionalidad en las resoluciones de este tipo, que supone la aplicación de estos principios, la desaparición de la previsión contenida en el artículo 7 del derogado Real Decreto 1919, de 29 de junio de 1979, sobre procedimiento de declaración de fraude de Ley en materia tributaria, suscita dudas a este Consejo acerca de si, cuando se den las circunstancias que así lo permitan, el procedimiento de declaración de fraude de ley subsumirá al procedimiento de revisión regulado en el artículo 154 de la Ley General Tributaria, lo que parecería aconsejable en aras de la economía procedimental y contribuiría a evitar duplicidad de actuaciones en esta materia.

Por ello, el CES entiende que debería aclararse tal aspecto en el articulado de este Título II.

En cuanto a la determinación de los órganos competentes para resolver el expediente de fraude de ley, se entiende que tal atribución debería corresponder en todo caso a la Dirección General de Tributos y no a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, como órgano al que compete la interpretación general de las normas tributarias por delegación del Ministro.

Por último, el Consejo echa en falta una descripción más pormenorizada de los efectos de la ejecución de la declaración de fraude de ley una vez que ésta deviene firme en vía administrativa (art.46), entendiéndose que en este caso hubiera resultado menos confusa la redacción del artículo si se hubiera reproducido literalmente el contenido del artículo 24.2 de la Ley, como en otros casos se hace en el articulado del Proyecto de Real Decreto. No obstante, debería añadirse que las aportaciones de cualquier tipo de cuotas realizadas en cumplimiento de la norma de cobertura, deberán entenderse hechas a cuenta de la liquidación que se realice en aplicación de la norma tributaria eludida como resultado de la ejecución del expediente especial de fraude de ley.

Disposición Adicional Cuarta. Modificación del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

La redacción de esta disposición suscita dudas a este Consejo, en cuanto a los criterios de calificación de las infracciones como simples o graves según que el impuesto se exija o no en régimen de autoliquidación. Así, una vez definidas en los apartados 1 y 2 las infracciones simples y graves, no se entiende el sentido de incluir el apartado 3, puesto que se limita a remitirse a la normativa general (arts. 77 y siguientes de la Ley General Tributaria) e introduce un factor de confusión en cuanto a la calificación de las infracciones a las que se refiere.

Disposiciones Transitorias 5ª y 6ª

El régimen transitorio que se aplica en el caso del fraude de ley y de la simulación no parece congruente con el previsto en el resto de las disposiciones transitorias, que desarrollan el principio de aplicación de la nueva legislación en lo que ésta sea más favorable al obligado, entendiéndose por parte de este Consejo que debería aclararse este aspecto.

V. CONCLUSIONES

El Consejo Económico y Social valora positivamente el Proyecto de Real Decreto objeto de Dictamen, entendiéndolo que constituye un instrumento válido para solventar algunas cuestiones de aplicación práctica de la Ley General Tributaria, que desde su modificación en julio de 1995 se han podido suscitar. En este sentido, el Proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias y fraude de ley, viene a llenar un vacío normativo que particularmente en algunos aspectos como el de los criterios de graduación de las infracciones y el procedimiento de declaración de fraude de ley, era urgente solucionar a efectos de la aplicación cotidiana del procedimiento sancionador.

Con las particularidades expresadas en las valoraciones de carácter general y en las observaciones específicas al articulado, el Consejo considera pues, que el Proyecto de Real Decreto se adecúa a los objetivos de la norma que desarrolla así como a los principios que según la Ley 30/1992, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo común, han de informar los procedimientos administrativos.

Madrid, 20 de Diciembre de 1995

El Secretario General

VºBº El Presidente

Angel Rodríguez Castedo

Federico Durán López

VOTO PARTICULAR
QUE FORMULAN LOS CONSEJEROS DE CC.OO., UGT, CIG, UPA Y COAG

Tal y como se comenta en el presente Dictamen, al no haber enviado al CES los Proyectos de Ley que modifican la Ley General Tributaria y la Ley que regula el Delito Fiscal, no existió la posibilidad de exponer nuestros criterios en el momento adecuado. Considerando muy importantes las materias tratadas de las que se solicita opinión en su desarrollo reglamentario, los firmantes en representación de sus Organizaciones, expresan la necesidad de transmitir algunas opiniones sobre este tema.

El sistema tributario, de acuerdo con el contenido de la Constitución Española, cumple un papel fundamental dentro de la sociedad al ser el principal instrumento para conseguir los ingresos necesarios para la realización de las distintas políticas de gasto público, a la vez que define el reparto de las aportaciones entre los ciudadanos.

Para conseguir estos objetivos, a la vez que garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, es preciso disponer de una normativa adecuada y eficaz. Es decir, un conjunto de leyes cuyo cumplimiento servirá para alcanzar las funciones establecidas, pero también para eliminar las discriminaciones y agravios entre los contribuyentes que pudieran derivarse por los incumplimientos de una parte de los mismos.

En la actualidad se registra un elevado nivel de fraude fiscal localizado en las distintas figuras tributarias, hecho que perjudica claramente al volumen final de ingresos del Estado, a la vez que reduce la necesaria equidad en la distribución de las cargas entre el conjunto de los ciudadanos.

En este contexto se ha producido recientemente (junio de 1995) una modificación sustancial de dos normas básicas que afectan al tema tratado: Ley General Tributaria y Código Penal en su regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Modificaciones que, a juicio de los firmantes, ya desde el Proyecto inicial configuran una normativa claramente insuficiente para avanzar sustancialmente en la lucha contra el fraude fiscal.

En concreto los cambios introducidos en la Ley General Tributaria reducen sustancialmente las sanciones a los defraudadores, limitando por tanto su fuerza disuasoria. Esta decisión podría ser aceptable si se hubiera producido en contrapartida, por una parte, un reforzamiento de las facultades

de la inspección y, por otra, una norma eficaz que regule el Delito Fiscal. Requisitos ambos que, a juicio de los firmantes, consideramos no alcanzados.

Así, en la nueva Ley General Tributaria las facultades de inspección no sólo no mejoran sino que incluso pueden haberse entorpecido parcialmente. Se dejan sin resolver situaciones conflictivas anteriores, añadiéndose elementos de confusión en otros apartados (acceso a las cuentas de los contribuyentes en entidades financieras, a determinados soportes informáticos o, el rechazo de notificaciones por parte de contribuyentes).

De igual forma, aunque se deben reconocer algunos avances, sobre todo en el sentido de incluir los delitos contra la Seguridad Social, la redacción definitiva de la Ley que regula el Delito Fiscal contiene deficiencias sustanciales que pueden en la práctica vaciarla de contenido, convirtiéndola en bastante inoperante.

Teniendo en cuenta la complejidad actual alcanzada por la ingeniería financiera y jurídica dentro de las relaciones mercantiles, la redacción acordada para la excusa absolutoria, muy lejos de apoyarse en la necesaria espontaneidad del contribuyente en la regularización de sus obligaciones con la Hacienda Pública, abre una vía de fácil acceso a los defraudadores para regularizar su situación personal en el momento de conocer la apertura de expediente a una persona o sociedad interpuesta, eliminando, de esta forma, una buena parte del necesario riesgo penal que debe contener la norma para actuar con carácter disuasorio y ejemplarizante.

En el mismo sentido la no inclusión de repercusiones penales para los terceros que organizan o canalizan fórmulas de fraude fiscal, supone un límite importante para la lucha contra una vía utilizada hasta la fecha. A estas limitaciones se debe añadir, la derivada de la no acumulación de los fraudes en los distintas figuras impositivas, cuantificando para cada una un mínimo de 15 millones por año natural para su tipificación como delito fiscal.

Por los motivos expuestos, dada la extensión y volumen de fraude, los firmantes lamentan no haber podido expresar sus criterios en tiempo y forma, trasladando en este momento la valoración de considerar como claramente insuficiente el contenido de la Ley General Tributaria y del Código Penal para luchar contra el fraude fiscal, cuestión que dificultará ostensiblemente su disminución hasta niveles parecidos a los de los países de nuestro entorno.