

Una visión general de la reforma de la Ley General Tributaria española.

Javier Martín Fernández.

Socio Director de *F&J Martín Abogados*.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense
(Catedrático Acreditado).

Ana María Juan Lozano.

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia.
(Catedrática Acreditada).

1. Introducción.

La última reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (en adelante, LRLGT) está vertiendo ríos de tinta, ya que muchos consideran que supone un retroceso frente al espíritu que gestó la primera. Sin embargo, un análisis en profundidad de la segunda nos lleva a una conclusión contraria, debido a la necesidad de adecuar las normas a la situación actual. Este trabajo no pretende realizar un análisis sistemático y completo de todas las modificaciones, sino presentar aquellos puntos que consideramos más relevantes con una estructura articulada en torno a tres razones que, a nuestro entender, justifican la LRLGT: la adaptación al Código Penal, la necesidad de realizar determinados ajustes técnicos en el modelo de relación jurídico-tributaria establecido en la LGT y que son resultado de su maduración en la experiencia reciente, y la adaptación del Derecho Tributario general al Derecho Comunitario.

Por lo que respecta a la primera de las razones, hasta la LRLGT se estaba produciendo una disfunción radical entre la normativa contenida en la LGT y la derivada del Código Penal, en cuanto al modelo de relaciones entre los procedimientos de inspección y las actuaciones judiciales en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública. Esta disfunción impedía, de facto, la aplicación de las normas penales, dado que la anterior regulación contenida en la LGT se correspondía con un modelo basado en premisas totalmente distintas de las establecidas a partir de la Ley Orgánica 7/2012: impedir una situación de hecho en la que la recaudación de las deudas defraudadas se encuentre mucho más comprometida de lo deseable cuando derivan de ilícitos penales.

Actualmente, la regla general pasa a ser la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos, se opte por su paralización sin practicar liquidación y en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional. A estos efectos se regula un procedimiento específico que, manteniendo la estructura del procedimiento de inspección, en cuanto a su inicio y tramitación, incorpora significativas modificaciones en su fase de terminación, siendo precisa, para dictar la liquidación, la autorización previa del órgano competente para interponer la denuncia

o querrela. De inadmitirse estas últimas retomarán a la Administración las actuaciones, de forma plena, a cuyo efecto se establecen los correspondientes plazos.

Cuando, en el seno de la comprobación administrativa, se constate la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública, puede ocurrir que, respecto de una misma obligación tributaria, concepto y periodo, existan elementos integrantes sobre los que pueda predicarse la existencia de defraudación delictiva y otros que no. Para ese supuesto se regula un mecanismo de división, separando, en dos liquidaciones distintas, los elementos afectados, tal y como predica el Código Penal. Con una clara vocación garantista para el obligado tributario, inspirada en la aplicación del principio de mínima intervención de la norma penal, se fija una regla general según la cual todas las partidas a compensar o deducir en base o en cuota se imputarán a la liquidación vinculada al delito, dándose al obligado, sin embargo, la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional de tales partidas.

Están sujetas a una tramitación singular las liquidaciones vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública, en la que, por coherencia con el régimen sustantivo aplicable, no serán objeto de análisis aquellas cuestiones que no guarden relación con la extinción, total o parcial, de la obligación tributaria, como son las dilaciones o defectos procedimentales.

La vigente redacción de la LGT reconoce, como no podía ser de otro modo, la preferencia del orden penal en dos aspectos. De un lado, corresponde al Juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo, de ese modo, el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria. De otro, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el Juez declare probados cuando juzgue y se pronuncie sobre la existencia y cuantía de la defraudación.

Si el pronunciamiento judicial excluye la existencia de delito contra la Hacienda Pública siendo factible, sin embargo, la liquidación administrativa, la tutela judicial se desarrolla en la forma prevista para cualquier otra liquidación tributaria no vinculada a un delito contra la Hacienda Pública. También es objeto de regulación un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación, cualificada, además, por la necesidad de la condición de imputado en el proceso penal. La declaración de responsabilidad permite la actuación de la Administración tributaria en orden al cobro de la deuda al responsable y liquidada en origen al obligado principal.

Finalmente, se modifica la disposición adicional décima de la LGT, relativa a la exacción de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública, con el único propósito de adaptar la normativa tributaria a las últimas modificaciones del Código Penal, que han ampliado las competencias de la Administración tributaria a la exacción de las penas de multa.

La segunda de las razones que justifican la reforma obedece a la necesidad de realizar determinados ajustes técnicos en el modelo de relación jurídico-tributaria establecido en la LGT y que son resultado de su maduración en la experiencia reciente, ya que no es un producto final acabado en términos inamovibles y no necesitado de ulteriores ajustes. Según la Exposición de Motivos de la LRLGT, varios son los objetivos esenciales que se persiguen con la reforma y que podemos considerar incardinados en esta segunda dimensión, justificativa de su necesidad. En primer lugar, el reforzamiento de la seguridad jurídica, tanto de los obligados tributarios como de la Administración, así como reducir la litigiosidad. En segundo lugar, prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por último, incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos.

Hay que hacer referencia, como última razón, a la incorporación de una norma procedimental que permita recuperar las ayudas de Estado y que, en los últimos años, han sido calificadas como tal por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Partiendo de todo lo anterior, vamos a realizar una visión de los aspectos de la reforma que no parecen más destacables.

2. Interpretación de las normas tributarias.

La LRLGT explicita la facultad de los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario -en el ámbito estatal, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT)-, para dictar disposiciones interpretativas con carácter vinculante en la aplicación de los tributos. Se trata de un instrumento que puede resultar de mucha utilidad en la medida en que ya no surge con carácter individualizado en respuesta a solicitud del obligado tributario, sino que puede operar como un potente mecanismo empleado de oficio por la Administración con alcance general y especialmente útil en supuestos de modificaciones normativas sustantivas.

Estas disposiciones presentan la misma naturaleza y efectos que las dictadas con la normativa anterior en contestación vinculante a consulta. Así, es relevante notar la distinción establecida en la modificación del art. 12.3 de la LGT entre los efectos de las disposiciones interpretativas dictadas por el Ministro y las eventualmente dictadas por los órganos encargados de la elaboración de los proyectos normativos. De un lado, las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro son de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria. De otro, las interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario tienen efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

De aquí que la posición de los Tribunales Económico-Administrativos, en cuanto a la formación y aplicación de criterio, se mantiene en los mismos términos actuales, dado

que el art. 89.1 de la LGT somete a los órganos encargados de la aplicación de los tributos (Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ámbito estatal) a los criterios sentados por la DGT, pero sin que los órganos económico-administrativos se encuentren afectados por tales efectos vinculantes.

Resulta relevante señalar que, en la LRLGT, no se incorpora ninguna modificación que suponga la introducción de algún mecanismo que suponga un paso más allá respecto a los ya establecidos en la LGT en cuanto a la calificación de las operaciones y negocios jurídicos. Esta cuestión resulta especialmente significativa en la actualidad, dada su relevancia en el contexto actual. En primer término, los nuevos paradigmas de buen gobierno exigidos a determinados operadores -grandes empresas particularmente- vienen suponiendo un paulatino avance hacia el establecimiento de obligaciones de publicidad, comunicación y control de estrategias y riesgos fiscales. Estas obligaciones han sido positivizadas ya para las empresas cotizadas por la reciente Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. De ello resulta una modificación sustancial en la posición de una de las partes de la relación jurídico-tributaria, lo cual explica las reiteradas peticiones de que se reconsidere introducir en la LGT mayor cantidad de mecanismos que permitan, no ya la anticipación de criterios interpretativos, sino la calificación de operaciones y negocios jurídicos previa a la realización de los hechos imposables.

3. La figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Tras la reforma, los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria van a poder ser sancionables. Sin perjuicio de la relevancia de esta cuestión, queremos destacar uno de sus elementos que quizá ha pasado más desapercibido hasta el momento: esta previsión puede permitir avanzar hacia una mayor certeza en la calificación de las operaciones y operar en la ponderación de la controvertida sancionabilidad.

De este modo, la Comisión consultiva que califica el conflicto podrá dictaminar su existencia, no sólo en el seno de un procedimiento singular de inspección, sino, también, en relación con actos o negocios no imputables a obligados tributarios concretos. En este sentido, la función que puede cumplir la regulación de esta cláusula antiabuso, como mecanismo de incremento de la seguridad jurídica, se halla en directa dependencia de la publicidad, previa y general, por parte de la Administración Tributaria de su valoración de los esquemas negociales que son objeto de regularización por aplicación del art. 15 de la LGT, aunque es cierto que comporta cierta dificultad determinar su proceso de generación.

3. La prescripción.

En materia de prescripción es donde se aprecia, con mayor intensidad, el factor puramente técnico más arriba apuntado como elemento justificativo de la necesidad de modificación parcial de la LGT. Si bien el régimen general de la prescripción

establecido por la LGT en 2003 fue continuista en sus elementos esenciales respecto a la norma anterior, lo cierto es que su aplicación ha venido ganando en complejidad, como consecuencia de varios factores, y generado espacios de incertidumbre. Esta falta de certeza se ha traducido en litigiosidad y disparidad de criterios jurisprudenciales. Por tanto, resulta obligado depurar normativamente los interrogantes que han surgido. En muchas ocasiones se achaca al legislador que las modificaciones normativas surgen para salir al paso de criterios jurisprudenciales que se consideran inconvenientes, pero lo cierto es que, en materia de prescripción, hay que reconocer que el devenir de las últimas décadas ha determinado la necesidad de especificar más detalles de los inicialmente cubiertos en 2003.

Pueden señalarse, a grandes rasgos, varios factores que han incidido técnicamente sobre la prescripción. En primer lugar, la generalización de la obligación de resolver en plazo los procedimientos de aplicación de los tributos y la interacción de sus efectos con la prescripción ha necesitado de unos años de “rodaje” para permitir una valoración de la situación alcanzada por la aplicación de ambas instituciones. Como más adelante se verá, ello es especialmente relevante en las modificaciones de la LRLGT sobre el plazo máximo de resolución del procedimiento de inspección.

En segundo lugar, la propia evolución de la normativa sustantiva ha determinado mayor discordancia entre los plazos de prescripción para determinar la deuda mediante liquidación y los plazos de pervivencia de créditos fiscales, así como el incremento y relevancia de supuestos en que esto se produce. También en este caso el ciclo de crisis determina que surja una realidad incontestable: la generación de gran cantidad de bases imponibles negativas pendientes de compensación en ejercicios futuros, así como el arrastre de gran cantidad de créditos fiscales que no han podido ser absorbidos en ejercicios previos. Ello explica la mayor trascendencia que adquiere un debate menos encendido en etapas anteriores: la facultad de la Administración para comprobar la existencia de bases imponibles negativas que ha sido objeto de una fuerte controversia al objetarse, por parte de los obligados tributarios, la prescripción. La disparidad de criterios jurisprudenciales entre diversos órganos judiciales es un hecho notorio, así como las oscilaciones en la posición sostenida por el propio Tribunal Supremo. Para hacer frente a esta situación, la LRLGT reconoce a la Administración, explícitamente, la facultad de comprobar su existencia, aunque esté originada en ejercicios prescritos. También se aclara que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración son las generales, debiendo aportarse, en todo caso, la declaración o autoliquidación en que se incluyeron.

Debe conectarse lo anterior con el tercero de los factores que, a nuestro entender, deben ser considerados para calibrar, adecuadamente, el alcance de las modificaciones proyectadas. En los últimos años la propia Administración, con singular protagonismo la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), ha afirmado que las potestades de comprobación y liquidación se extienden a todos los elementos determinantes de la realización y cuantía de las obligaciones tributarias. Lo que viene ya conociéndose como “*principio de regularización completa*” y de amplia

aplicación jurisprudencial. Por tanto, una completa valoración de la explícita afirmación de que resulta posible la comprobación de los ejercicios prescritos en todo aquello que tenga incidencia liquidatoria sobre las obligaciones tributarias de los no prescritos, supone, también, la afirmación explícita de que dicha comprobación puede albergar la determinación de elementos "*favorables*" para el obligado tributario. Por ejemplo, cabe plantear, en esta dimensión, la determinación de costes o gastos previamente no computados con incidencia en ejercicios no prescritos; o, también, que en un supuesto de comprobación de bases imponibles negativas declaradas, en que, por fuerza mayor, se hubiera perdido todo el soporte contable y documental, la Administración procediera a realizar una estimación indirecta de esta magnitud a efectos de su arrastre y compensación en ejercicios prescritos y no únicamente a eliminarla.

Así, dentro del debate relativo a las consecuencias de la afirmación explícita de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación, no debe atenderse únicamente a la dirección de sus efectos que opera "*a favor*" de la Administración, sino, también, "*a favor*" de los obligados tributarios. Ello supone, incluso, una reconsideración de los límites de la rectificación de autoliquidaciones. Quizá cabe apreciar un cierto déficit de valoración global en esta doble dirección en el intenso debate generado sobre la reforma.

En tercer lugar, la LRLGT introduce una especialidad de los tributos de cobro periódico por recibo que supone un puro ajuste técnico de una cuestión particular previamente no contemplada en la norma y que venía generando una relativa conflictividad en el ámbito de la tributación local. Como resulta generalmente conocido, los tributos de cobro periódico, con posterioridad al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, no requieren la presentación de declaración ni autoliquidación, por lo que el comienzo del cómputo del plazo de prescripción se sitúa en el momento del devengo de dicho tributo, ya que es, a partir del mismo, cuando la Administración gestora puede realizar las actuaciones dirigidas, en última instancia, a liquidar.

En cuarto lugar, se aborda, directamente, una de las cuestiones más complejas, tanto en el orden conceptual como en toda la dinámica de aplicación de la prescripción. Hasta ahora no existía en nuestro Ordenamiento un concepto de obligaciones conexas, ni tampoco se encuentra bien definido en el orden doctrinal ni jurisprudencial. Pero lo cierto es que la propia madurez en la aplicación del sistema tributario ha venido generando un elenco de problemas derivados de la integración e interacción de unas obligaciones tributarias con otras y en función de la delimitación de sus elementos objetivos, subjetivos o temporales.

El debate acerca de si supone una novedad o no la afirmación de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación, a pesar de su indudable relevancia, no apunta en realidad a las bases estructurales del régimen de la prescripción tributaria en sus coordenadas hasta el momento afirmadas. En cambio, la construcción del concepto de

obligaciones tributarias conexas y la determinación de sus efectos, en nuestra opinión, supone que esta institución avanza hacia una mayor complejidad de las coordenadas esenciales que determinan su dinámica de aplicación. Y aquí es donde, de nuevo en atención al principio de seguridad jurídica sobre el que se asienta la prescripción, resulta imprescindible extremar el rigor y la certidumbre de las normas cuya aplicación supone una variación importante de la extensión y efectos de sus causas de interrupción. Es decir, caminamos hacia unas bases más complejas de esta institución que, también, surgen como una manifestación de ese modo de entender las regularizaciones integrales.

Coloquialmente, tanto la concepción tradicional del ejercicio de las potestades como la determinación del alcance de las causas de interrupción de la prescripción, venían directamente limitadas por el alcance, en cuanto a la identificación de los conceptos y períodos afectados, de los procedimientos de control. Como antes se señalaba, el propio TEAC comenzó a formular una concepción más avanzada, obligando a la Administración, incluso, a ordenar y ejecutar las devoluciones que pudieran resultar de las regularizaciones practicadas (ejemplo: modificación de los criterios de imputación temporal, o regularizaciones que afecten a la dinámica de las deducciones en los impuestos objeto de repercusión).

La formulación completa de este mismo planteamiento exige, también, plantear sus efectos sobre el régimen de la prescripción e, incluso, de la suspensión de la ejecución en vía de revisión. Muy sintéticamente expresado, en materia de prescripción la LGT vino a explicitar, con mucho mayor detalle que la de 1963, los parámetros resultantes del conocido como "*principio de independencia de procedimientos*", de construcción y depuración jurisprudencial. A su tenor, los efectos objetivos y subjetivos de las causas de interrupción de la prescripción vienen determinados por el alcance, naturaleza y finalidad de las actuaciones a las que se atribuye eficacia interruptiva (del particular, de la Administración, o en vía de revisión).

También ha resultado especialmente intenso en los últimos años el debate en materia de suspensión de la ejecución. En particular, cuál debe ser el alcance de la concedida en relación con los efectos extrarrecaudatorios del acto impugnado. Esto es, por ejemplo, en los supuestos en los que se impugnan regularizaciones por las que se minora o eliminan créditos fiscales con efectos sobre ejercicios posteriores. ¿La suspensión de la ejecución obtenida debe alcanzar a su impacto sobre los ejercicios posteriores? La Administración tributaria viene entendiendo que no, y en estos casos regulariza "*en cascada*" todos los ejercicios sobre los que tiene impacto dicha eliminación o minoración de los créditos fiscales, con el sólido argumento de que la falta de firmeza del acto inicial no impide el transcurso de los plazos de prescripción para liquidar las obligaciones tributarias posteriores afectadas por la liquidación impugnada. Ciertamente ello es así, de tal modo que si la Administración permaneciera inactiva, en relación con estos efectos y hasta que se dirima en vía de vía de revisión si resultaba o no procedente la regularización practicada en el ejercicio de origen, probablemente se encontraría impedida para regularizar la situación tributaria en supuestos en que el

obligado tributario viera desestimada su pretensión. De ello se ha derivado el impacto de este problema en materia de suspensión de la ejecución del acto administrativo reclamado.

En diversas ocasiones de ha intentado no impedir la regularización de los ejercicios posteriores, que, ciertamente, no se ve afectada por la falta de firmeza del acto inicial, pero sí, al menos, que la suspensión de la ejecución obtenida al impugnarlo dispensara de tener que solicitar y obtener, mediante aportación de garantía, también la suspensión de la ejecución de las regularizaciones posteriores derivadas de dicha liquidación inicial. Sin embargo, la jurisprudencia mayoritaria ha entendido que resulta necesario mantener el régimen general de la suspensión, también considerando como actos independientes los resultantes de este tipo de regularizaciones, a todos los efectos. Es decir, en una línea, que ni en cuanto al régimen de la prescripción ni en relación con la suspensión de la ejecución se viene atribuyendo efectos a las obligaciones tributarias conexas, a pesar de que ya ha comenzado el camino hacia las exigencias de la regularización completa.

Para la Exposición de Motivos de la LRLGT, los efectos de las obligaciones tributarias conexas, en la dinámica de las causas de interrupción de la prescripción, se limitan a las del mismo obligado tributario. También se posibilita la compensación de oficio de las posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes, y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado. Lo cual supone advertir que, aun extremando los elementos de la norma que permita alcanzar certeza en la identificación del alcance de las causas de interrupción de la prescripción, quedarían al margen -para bien y para mal- otros supuestos de obligaciones tributarias consideradas tradicionalmente como conexas (Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Valor Añadido).

4. La publicación de la lista de deudores.

El nuevo art. 95.bis de la LGT contempla la publicación de la lista de deudores. En nuestra opinión, esta medida no guarda correspondencia con la finalidad pretendida. Se habla de "*deudores tributarios*", calificación que no siempre tiene por qué corresponderse con conductas defraudatorias. Sería más ajustado con dicha finalidad que se identificaran únicamente a los deudores en los que concurra, simultáneamente, la condición de infractores o de responsables tributarios por los presupuestos de hecho que incorporan comisión de infracciones o participación en las mismas. Asimismo consideramos que debería apurarse el alcance del precepto en relación con los obligados tributarios en concurso o en aquellas situaciones en que se hubieran concedido aplazamientos y/o fraccionamientos de pago que vinieran normalmente siendo atendidos.

Para finalizar, resulta esencial establecer una mínima regulación procedimental, en la que se otorgue trámite de audiencia y alegaciones con carácter previo a la publicidad.

La regulación inicialmente proyectada partía del esquema inverso. Sin embargo, en su momento señalamos que ello era lesivo para los derechos de los obligados tributarios en la medida en que puede generar perjuicios de imposible o difícil reparación: el riesgo reputacional resultante de una incorrecta inclusión en la publicación inicial no resulta proporcionalmente compensado con una rectificación posterior. Con ello se produce un retroceso excesivo, tanto del deber de secreto y sigilo de las Administraciones tributarias como de los derechos individuales a los que responde dicho deber. Es por ello que resulta muy acertada la modificación introducida durante la tramitación parlamentaria, cuyo resultado ha sido la inclusión en la regulación finalmente aprobada de dicho trámite de audiencia previa.

5. La prueba en materia tributaria.

La LRLGT sólo aborda una cuestión en materia de prueba: precisa cuál es el valor probatorio de las facturas en el sentido establecido en la doctrina del TEAC. En definitiva, se niega que sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones, sometiendo su apreciación al principio de libre valoración de la prueba. En realidad un análisis de la doctrina y jurisprudencia más reciente evidencia que, como no podía ser de otro modo, la mera existencia de las facturas no basta para sostener la acreditación de que las operaciones han sido realizadas.

6. La nueva regulación del procedimiento inspector.

Una de las medidas estrella de la LRLGT es la reforma del procedimiento inspector, en particular en lo relativo al régimen de su plazo máximo de resolución. Se trata de una de las cuestiones que más polémica y menos acuerdo ha despertado. La introducción, mediante la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, del plazo máximo de resolución de las actuaciones, consolidada por la vigente LGT, tenía, como objetivo prioritario, alcanzar un razonable equilibrio entre la efectividad del control de los incumplimientos tributarios y los principios de mínima incidencia y seguridad jurídica. Sin embargo, el devenir posterior ha demostrado, sobradamente, que la aplicación de un contexto normativo, que integra el régimen de la prescripción tributaria y la obligación de resolver en plazo, ha generado un tremendo foco de litigiosidad tributaria. Del mismo resulta un efecto inverso al pretendido: la multiplicación de la incertidumbre -para una y otra parte- respecto al estado y cómputo de los plazos afectados y la correlativa, procedencia o improcedencia, de las liquidaciones.

Por ello no debe concluirse, apriorísticamente, que una posible revisión de los plazos de resolución de los procedimientos de inspección suponga, automáticamente, una disminución de las garantías de los contribuyentes. La obligación de resolver en plazo ha alcanzado tal grado de complejidad y minuciosidad -en su regulación, legal y reglamentaria, y en su aplicación por los Tribunales- que es posible que un aumento del plazo máximo se corresponda con una depuración del régimen no necesariamente desfavorable para los obligados tributarios.

El tiempo, como coordinada de la actuación de las Administraciones públicas, presenta una incidencia directa sobre valores sustantivos esenciales en el contexto actual: la eficacia y la seguridad jurídica, como principios jurídicos con un intenso efecto reflejo sobre la competitividad económica, así como sobre la legitimidad que los ciudadanos le atribuyen a la actuación pública; los índices de litigiosidad derivada de lo anterior y la simétrica identificación de las garantías de los obligados tributarios, en una definición del modelo de aplicación de los tributos considerado desde la perspectiva de los derechos de los obligados.

Esta depuración también debería proyectarse a la dimensión de aplicación de las normas informando un ejercicio de la potestad jerárquica de los órganos de dirección en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria exigentes en el cumplimiento de los plazos. Por tanto, disentimos de las opiniones que realizan una valoración negativa global de las modificaciones proyectadas, dado que consideramos que dotan de seguridad jurídica tanto a la Administración como a los obligados tributarios. El árbol de aspectos sobre los que se ha generado un caudal jurisprudencial, en constante evolución, abarca varios grupos de problemas:

- Como cuestión inicial, las reglas de determinación de los *dies a quo* y *ad quem* del plazo legalmente establecido.
- La automaticidad o no en la apreciación de los presupuestos habilitantes para la ampliación del plazo de 12 a 24 meses, así como la solución a este mismo interrogante cuando estos presupuestos concurren sólo en alguno de los conceptos o ejercicios comprendidos en el alcance de las actuaciones. La relación de subsidiariedad del plazo ampliado respecto al general de 12 meses. Los estándares de suficiencia de la motivación que debía ofrecer la Inspección en el acuerdo de ampliación del plazo. La temporaneidad del acuerdo y las reglas de cómputo del tiempo mínimo y máximo en que puede dictarse.
- La identificación de las circunstancias determinantes de dilaciones no imputables a la Administración y causas de paralización justificada como supuestos de no cómputo del plazo máximo de resolución. La determinación, a su vez, de los momentos de apertura y cierre de cada uno de estos paréntesis. Las reglas de cómputo en supuestos de coexistencia de distintas causas de paralización y/o dilaciones. El señalamiento de la operatividad que unas y otras presenten en supuestos de procedimientos cuyo alcance abarque varios conceptos o períodos. La clarificación de los efectos simultáneos que pudieran presentar en cuanto al transcurso del plazo máximo y la paralización de las actuaciones como hipótesis distintas.

- Los efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones y de la paralización injustificada de las actuaciones sobre los plazos de prescripción, así como el devengo de intereses y las regularizaciones extemporáneas que pudieran realizar los obligados tributarios.
- El esquema resultante de la remisión del expediente por presunta comisión de delito contra la Hacienda Pública, en el que se pueden llegar a combinar las reglas de cómputo del plazo máximo de resolución, la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras, la interrupción (o suspensión) de los plazos de prescripción, el plazo máximo para iniciar el procedimiento sancionador y el plazo de caducidad de éste último.
- Las coordenadas temporales en las que deben desarrollarse las actuaciones inspectoras resultantes de la ejecución de resoluciones económico-administrativas y Sentencias. En esta dimensión, a su vez, han ido surgiendo diversos interrogantes: la propia identificación de los distintos supuestos de actuaciones de ejecución, la respuesta a si todos ellos se encuentran de algún modo sujetos a coordenadas temporales y los efectos del incumplimiento de estos plazos para la ejecución sobre la prescripción y los intereses de demora.

La jurisprudencia de los últimos años es abundantísima sobre todas estas cuestiones. Por tanto, tampoco es honesto calificar como deseable la situación previa a las modificaciones operadas por la LRLGT.

La nueva regulación persigue dos objetivos. De un lado, reducir la litigiosidad, al eliminarse el amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.

De otro lado, una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos. Para ello se incorporan nuevas obligaciones de información al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo).

La reforma implica un incremento del plazo del procedimiento y, como contrapartida, no van a alargarse los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones. No obstante, puede extenderse la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando aporte, de forma tardía, documentación que le ha sido previamente requerida o una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta. Las consecuencias de la superación del plazo se corresponden con las establecidas desde la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Expuestos los distintos bloques de cuestiones sobre los que se ha suscitado la conflictividad, no es ésta una modificación legal sencilla de realizar. Porque son muchos los frentes que se han ido abriendo a los que hay que buscar una solución en búsqueda de la protección simultánea de los distintos intereses, públicos y privados, en juego. En consecuencia la modificación realizada exige varias lecturas para evitar concluir, apriorísticamente, que se trata de desandar el camino iniciado tras la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

La LGT introdujo, en 2003, unas amplias cláusulas de delegación normativa. De tal modo que no puede olvidarse que supuso el desplazamiento de un amplio espacio de iniciativa a la Administración en la elaboración del desarrollo reglamentario. Por ello, también debe emplearse ahora como factor de valoración de la LRLGT y que se trata de un modelo que restringe, notablemente, la integración de la Ley mediante normas secundarias. La simplificación resultante de un modelo más objetivo y automático se corresponde con una “*limpieza*” de normas reglamentarias, lo cual también coadyuva a los objetivos de simplificación y reducción de conflictividad en esta materia.

6. La revisión de los actos tributarios.

Dos objetivos básicos se persiguen con la modificación de determinados preceptos de la LGT y en relación a las reclamaciones económico-administrativas. De un lado, la agilización de la actuación de los Tribunales y, de otro, la reducción de la litigiosidad. Las nuevas normas introducidas para avanzar en la unificación de criterio merecen crédito como mecanismos para la consecución de mayores niveles de certeza.

Al TEAC se atribuye la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares, cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España, así como para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (en adelante, TEAR) la misma posibilidad respecto de las salas desconcentradas.

También son objeto de simplificación las reglas de acumulación obligatoria, introduciéndose la acumulación facultativa. Se establece una presunción de representación voluntaria a favor de aquellos que la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto impugnado, así como la notificación electrónica para las reclamaciones que se interpongan obligatoriamente por esta vía.

Por lo que respecta a las costas se produce una aclaración en el caso de inadmisión, precisándose el ámbito subjetivo de la condena, vinculando la misma a cada instancia y supeditando la dictada en primera instancia a su posterior confirmación. Ahora bien, consideramos que esta previsión resulta excesiva, situando en una situación de desigualdad evidente a la Administración y los administrados. La condena ha de ser predicable para las dos partes de la relación. Se tendría que excluir, en todo caso, la

existencia de costas en aquellos supuestos en los que la resolución de la reclamación excede del plazo máximo legal.

Se suprime la regla especial de cómputo del plazo para recurrir en caso de silencio. La aplicación lineal del precepto había planteado notables problemas de índole incluso constitucional, dado que, en definitiva, el silencio negativo no constituye una ficción que sustituya al acto administrativo presunto, sino un beneficio para los administrados que permite adelantar el acceso a las vías de revisión en supuestos de incumplimiento por parte de la Administración de la obligación de resolver en plazo. Así pues, esta depuración normativa supone un paso más allá en la asunción de un principio fundamental, según el cual ninguna consecuencia desfavorable puede suponer para el obligado tributario la inactividad administrativa y el mantenimiento, en todo caso para la Administración, de la obligación de dictar resolución expresa.

Como observación colateral y siguiendo esta línea de razonamiento, también podría haberse apurado hasta sus últimas consecuencias la conexión entre la prescripción y la obligación de resolver en plazo los procedimientos de devolución. Del mismo modo que la posibilidad de recurrir contra el silencio negativo en ningún caso enerva la obligación de dictar resolución expresa, también parece difícil de asumir, según estos actuales paradigmas de actuación pública y derivados del deber de buena administración, que, una vez instado un procedimiento de devolución por el obligado tributario, se puedan consumir, en su contra, los plazos de prescripción para su reconocimiento y ejecución por incumplimiento, por parte de la Administración, del deber de resolver durante un lapso superior a 4 años, puesto que, a partir de la solicitud inicial, ya se encontraba obligada a dictar resolución expresa.

Conectada a la anterior aparece la nueva previsión normativa, heredera en este caso de una práctica de los órganos económico-administrativos, para articular la coexistencia de acciones que se puede producir en los supuestos en que se interpone reclamación inicial contra el silencio negativo y, posteriormente, se dicta resolución expresa cuya motivación y fundamentación era, obviamente, desconocida para el obligado tributario. Para salvaguardar el legítimo derecho de defensa, si, posteriormente a la interposición de la reclamación económico-administrativa, se dicta resolución expresa, se notificará concediendo plazo de alegaciones ante los Tribunales, teniéndola por impugnada, sin perjuicio de que la satisfacción extraprocésal, que en su caso pudiera producirse, deba de ser declarada por el órgano económico-administrativo que estuviera conociendo.

Como previsiones complementarias en el desarrollo de la actuación por medios electrónicos, la LRLGT avanza en la misma línea de modificaciones normativas anteriores y respecto de las que el ámbito económico-administrativo había permanecido al margen. Así, son objeto de incorporación la referencia al expediente electrónico, la obligatoriedad de la interposición electrónica en caso de que el acto impugnado fuera de notificación obligatoria por esta vía y se aboga por la utilización, de manera extensiva, de tales medios.

Si bien es evidente que resulta ya imparable el desarrollo de la actuación por medios electrónicos y telemáticos, en aras al derecho de defensa cabría apuntar la posibilidad de que, siquiera durante un período transitorio, resultara subsanable la interposición por medios ordinarios, siempre que se hubiera realizado en plazo, evitando la firmeza de los actos recurridos por el mero hecho de que no se hubiera realizado la interposición por medios telemáticos. Si lo pretendido es avanzar hacia los expedientes electrónicos en el ámbito económico-administrativo bastaría con ofrecer trámite de subsanación a la vista de la recepción de los escritos de interposición por medios tradicionales, para que se formulen por vía telemática. Tener por no interpuesta una reclamación temporánea y por el mero hecho de no haberse realizado telemáticamente, se estima desproporcionado y excesivamente lesivo de los derechos de defensa en el momento actual.

En esta misma línea, puede ser algo desproporcionado limitar, taxativamente y desde la entrada en vigor de la nueva norma, la presentación de alegaciones y pruebas a través de los medios telemáticos sin ofrecer ninguna alternativa de subsanación en caso de presentación por medios tradicionales.

Si bien es cierto que gran parte de los obligados tributarios ya han venido habituándose al cumplimiento de las obligaciones por estos medios, así como a la obligación de recibir notificaciones electrónicas, el modo en que afectan estas nuevas previsiones a los derechos de defensa supone un plus a considerar.

Por otro lado, la LRLGT regula los supuestos en que no procede el recurso de anulación y se crea un nuevo recurso, el de ejecución (el actual incidente de ejecución), contra actos dictados como consecuencia de una resolución estimatoria del Tribunal, clarificando su ámbito de aplicación objetivo, simplificando el procedimiento y estableciendo el carácter urgente en su tramitación. El plazo de resolución del recurso extraordinario de revisión se reduce a 6 meses. Por último, se sustituye el procedimiento ante los órganos unipersonales por el procedimiento abreviado para las reclamaciones de menor cuantía en el que el Tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

De estas previsiones el aspecto que puede considerarse de mayor relevancia, en orden a la práctica actual, es el relativo a las acciones en fase de ejecución. De hecho, en los últimos tiempos ha sido tan notable la trascendencia que ha adquirido la ejecución de resoluciones económico-administrativas y Sentencias, que podría considerarse conveniente abordar, de modo completo y sistemático, todas las cuestiones que se plantean con la misma:

- La correcta identificación de los órganos y medios de impugnación procedentes según los casos (pues la jurisprudencia viene insistiendo en que, en supuestos de Sentencias íntegramente desestimatorias, no son estas últimas las susceptibles de ejecución).

- Las normas sobre suspensión, pasando por el régimen de los intereses según los casos (cuestión en la que, de nuevo, la construcción jurisprudencial y del TEAC en los últimos meses es fundamental).
- Y la completa delimitación del plazo de que dispone la Administración para ultimar la ejecución y los efectos de su incumplimiento.

Una de las modificaciones del art. 150 de la LGT intenta delimitar esta cuestión por referencia a actos recurridos que fueron dictados en resolución de procedimientos de inspección, pero, con ello, no se agota el elenco de supuestos incardinados en la fase de ejecución.

7. La adecuación de la Ley General Tributaria al Derecho Comunitario.

También contempla la LRGT una serie de modificaciones relativas a la especial incidencia que, en el ámbito de la fiscalidad, tiene el Derecho de la Unión Europea. En efecto, ya desde junio de 2011 se encuentra publicado el *Libro Azul para la adaptación del Derecho Tributario General al Ordenamiento comunitario*. Sus líneas iniciales de presentación condensan, a la perfección, la necesidad de abordar esta tarea:

“El Tratado de la Unión Europea proclama una serie de libertades comunitarias para la consecución del mercado interior europeo. En materia tributaria los pasos armonizadores han sido más importantes en la imposición indirecta que en la directa. Tal vez por esta causa, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en estos últimos años ha venido dictando, en materia de imposición directa, una doctrina ciertamente agresiva. Así, ante las dificultades para alcanzar acuerdos entre los Estados miembros para avanzar en el proceso de armonización comunitaria (nótese que para la aprobación de las medidas de armonización fiscal se requiere la unanimidad de los Estados miembros), la jurisprudencia comunitaria, mediante la aplicación directa del Tratado, ha venido declarando la incompatibilidad con las libertades comunitarias de un buen número de disposiciones fiscales de los Estados.

No obstante, en los últimos tiempos se están dando pasos, no exentos de graves dificultades en la actualidad, hacia la verdadera armonización de la imposición directa, tal vez como consecuencia de la línea jurisprudencial seguida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades.

En este ámbito deben enmarcarse los trabajos para la aprobación de una Directiva que regule la Base imponible común del Impuesto sobre Sociedades.

El proceso descrito –armonización en la imposición indirecta, jurisprudencia comunitaria avanzada e incipiente armonización de la imposición directa- está teniendo un gran impacto sobre los procedimientos y sobre otras instituciones reguladas en la Ley General Tributaria. Pensemos en la devolución de ingresos indebidos o en la

F & J MARTÍN

ABOGADOS

aplicación de las cláusulas antiabuso. Frente a este fenómeno no debe adoptarse una actitud pasiva. Resulta preferible afrontar abiertamente el problema y proponer reformas que tal vez podrían servir también de modelo para una mínima armonización del Estatuto jurídico de los contribuyentes en el ámbito de la Unión Europea.

Por otra parte, tampoco se puede olvidar el derecho aduanero, cuyos procedimientos se encuentran armonizados pero cuya regulación está prácticamente ausente en la Ley General Tributaria, salvo algunas referencias aisladas y de carácter más didáctico que normativo.

Teóricamente las normas del Derecho Comunitario con relevancia fiscal han de ser aplicadas por las autoridades de los Estados miembros con arreglo a los procedimientos nacionales.

Es más, dado que las situaciones jurídicas derivadas del Derecho Comunitario no pueden ser objeto de un trato más restrictivo que las normas internas, podría pensarse que resultaría contraindicado el establecimiento de normas específicas en nuestro Derecho.

Sin embargo, un análisis más detallado conduce a otra conclusión: la experiencia demuestra la conveniencia de establecer procedimientos que –asumiendo las garantías del Derecho interno– faciliten la aplicación del Derecho comunitario. Estas normas deberían introducirse en la Ley General Tributaria y, en ocasiones, en otros cuerpos normativos, como la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas”.

De ahí, pues, el paso adelante dado por la LRLGT en relación con determinadas materias previamente huérfanas de regulación en nuestro ordenamiento. En primer lugar y en relación con la cesión de datos por parte de la Administración tributaria, se permite la publicación de información cuando la misma venga impuesta por normativa de la Unión.

En segundo lugar, se reconoce, expresamente, la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Estamos en presencia de una norma didáctica, ya que este último ya lo había declarado (Sentencia Gabalfrisa). Su interposición suspenderá el procedimiento económico-administrativo, así como el cómputo del plazo de prescripción.

Por último, se introduce un nuevo Título en la LGT, el VII, a través del cual se adapta la misma a la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado ilegales e incompatibles. Es importante advertir, en este sentido, que nos encontrábamos ante una ausencia de regulación específica para su recuperación y pese a que el art. 14 del Reglamento CE 659/1999 claramente establece que se realizará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional de cada Estado. A la hora de realizar una valoración global de la LRLGT no puede, ni debe, tampoco olvidarse que se trata

F & J MARTÍN

ABOGADOS

de una materia que no resulta disponible para los Estados miembros en relación con los aspectos directamente resultantes del citado Reglamento.

Así, entre otros, la ayuda recuperable, necesariamente supone el devengo de intereses desde la fecha en que estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación. También la normativa comunitaria determina, imperativamente, el plazo de prescripción de 10 años, a contar desde la fecha en que se haya concedido la considerada ilegal, bien a título individual o en virtud de un régimen. Cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la primera y que esté relacionada con la ayuda, lo interrumpirá. Tras cada interrupción, el plazo comienza a contarse desde el principio y debe suspenderse durante el tiempo en que la decisión de la Comisión sea objeto de un procedimiento pendiente ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.