

Las modificaciones de la Ley General Tributaria¹

PILAR GALINDO MORELL

Magistrada del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

1. Introducción

2. Objetivos de la reforma

- 2.1. Reducir la conflictividad
- 2.2. Luchar contra el fraude fiscal
 - 2.2.1. Ampliación de potestades de investigación y comprobación
 - 2.2.2. Nueva sanción por conductas artificiosas o fraudulentas. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria
 - 2.2.3. Potenciación de las actuaciones de los órganos de gestión tributaria (procedimiento de comprobación limitada)
 - 2.2.4. Represión del contrabando
 - 2.2.5. Dar publicidad de los deudores con la Hacienda Pública de mayor cuantía
 - 2.2.6. Publicidad de datos fiscales
- 2.3. Incrementar la seguridad jurídica

3. Principales novedades

- 3.1. Interpretación de las normas tributarias (artículo 12 LGT)
- 3.2. Ampliación de las potestades de comprobación e investigación
- 3.3. Prescripción tributaria
- 3.4. Modificaciones en el ámbito de la declaración tributaria
- 3.5. Aspectos materiales y procedimentales relativos a la vía económico-administrativa
- 3.6. Compatibilidad del procedimiento de liquidación en vía administrativa y el procedimiento penal

Artículo recibido el 21/01/2016; aceptado el 30/01/2016.

1. Ponencia presentada en el Ciclo de Seminarios de Actualización Jurídica Local Josep Maria Esquerda 2016, organizado por la Diputación de Barcelona, el 22 de enero de 2016.

4. Reforma del recurso de casación

5. Reformas pendientes

- 5.1. Procedimiento abreviado
- 5.2. Recargos por presentación extemporánea
- 5.3. Colaboración social en la aplicación de los tributos
- 5.4. Simplificación del procedimiento de suspensión sin garantías

Resumen

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) –BOE de 22 de septiembre de 2015–, viene a culminar la primera gran etapa de la llamada “reforma fiscal”, iniciada en su día con la aprobación de las leyes 26, 27 y 28/2014, de 27 de noviembre, de reforma de los principales impuestos de nuestro sistema tributario, a saber: impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), impuesto de sociedades (IS) e impuesto sobre el valor añadido (IVA), respectivamente. Esta modificación encuentra su justificación en motivos de diversa índole, algunos exclusivamente técnicos, respecto de preceptos ya incorporados en la vigente LGT, y otros determinados por la necesidad de incorporar nuevas figuras sustantivas y procedimentales para cubrir vacíos legales actualmente existentes, o adaptar la norma para superar situaciones de controversia interpretativa, administrativas y jurisdiccionales, puestas de manifiesto a los largo de estos años, asegurando esta reforma el mantenimiento del carácter codificador que se reconoce a esta Ley.

No es la primera reforma de la LGT desde su entrada en vigor, pero sí es, como señala su preámbulo, la de mayor calado, con la finalidad de adaptar la normativa tributaria a la evolución de la sociedad, respetando el principio de estabilidad de la normativa en beneficio de los operadores jurídicos que aplican el sistema tributario: los obligados tributarios, los colaboradores sociales y la propia Administración Tributaria.

Con esta modificación de la Ley General Tributaria, y a falta de las que procedan en cada uno de los reglamentos reguladores de los distintos procedimientos, se completará el proceso de reforma fiscal iniciado el año pasado.

En este trabajo se analizan las modificaciones más importantes llevadas a cabo por la reforma.

Palabras clave: *actuaciones inspectoras; prescripción; conflicto en la aplicación de la norma; reclamaciones económico-administrativas.*

The amendments to the General Tax Law

Abstract

Law 34/2015, of 21 September, on partial amendments to the Law 58/2003, of 17 December, on the General Tax Law –BOE of 22 September 2015–, finished the first phase of the so-called “tax reform” which started with Laws 26, 27 and 28/2014, of 27 November, on the amendment of the main taxes of our system: income personal tax (IRPF), corporate income tax (IS) and the value added tax (VAT). This reform, which maintains the codification aim, pursues several goals: (1) to introduce technical improvements to the existent legal framework; (2) to incorporate new substantive and procedural tools for filling legal gaps; and (3) to adapt the legal norms in order to overcome persistent interpretative, administrative and judicial controversies.

Although this is not the first amendment to the General Tax Law, it is indeed the greatest reform as the preamble points out. The reform is aimed at adjusting the tax system to the evolution of the society, always in accordance with the rule of law and the legal certainty principles in favour of taxpayers, social workers and also the Tax Administration.

This reform and the subsequent amendments of the regulations of the different proceedings will complete the whole reform of the tax system started a year ago.

Keywords: inspections; legal time limit; conflict on the applicability of the norm; economic-administrative claims.

1

Introducción

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) –BOE de 22 de septiembre

de 2015—, viene a culminar la primera gran etapa de la llamada “reforma fiscal”, iniciada en su día con la aprobación de las leyes 26, 27 y 28/2014, de 27 de noviembre, de reforma de los principales impuestos de nuestro sistema tributario, a saber: impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), impuesto de sociedades (IS) e impuesto sobre el valor añadido (IVA), respectivamente. Esta modificación encuentra su justificación en motivos de diversa índole, algunos exclusivamente técnicos respecto de preceptos ya incorporados en la vigente LGT, y otros determinados por la necesidad de incorporar nuevas figuras sustantivas y procedimentales para cubrir vacíos legales actualmente existentes, o adaptar la norma para superar situaciones de controversia interpretativa, administrativas y jurisdiccionales, puestas de manifiesto a lo largo de estos años, asegurando esta reforma el mantenimiento del carácter codificador que se reconoce a esta Ley.

No es la primera reforma de la LGT desde su entrada en vigor, pero sí es, como señala su preámbulo, la de mayor calado, con la finalidad de adaptar la normativa tributaria a la evolución de la sociedad, respetando el principio de estabilidad de la normativa en beneficio de los operadores jurídicos que aplican el sistema tributario: los obligados tributarios, los colaboradores sociales y la propia Administración Tributaria.

Con esta modificación de la Ley General Tributaria, y a falta de las que procedan en cada uno de los reglamentos reguladores de los distintos procedimientos, se completará el proceso de reforma fiscal iniciado el año pasado.

Los objetivos esenciales que persiguen las novedades introducidas por la Ley, son los siguientes (preámbulo):

- a) Reforzar la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria, y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental una regulación clara, precisa y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario.
- b) Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- c) Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

Estos objetivos se pueden sintetizar en uno solo: mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz, en cumplimiento del mandato constitucional consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución Española (CE), que señala que: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad economi-

ca mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Su entrada en vigor, según dispone la disposición final duodécima, se produjo el día 12 de octubre de 2015. No obstante, las modificaciones referidas a las obligaciones formales necesarias para hacer efectivo el Proyecto SII (Suministro Inmediato de Información) y a la determinación de los casos en que la aportación o llevanza de libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos (art. 29.3), así como la infracción por el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (artículo 200), entrarán en vigor el 1 de enero de 2017, y determinadas modificaciones introducidas en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en materia de infracciones y sanciones, entraron en vigor el 22 de diciembre de 2015.

La reforma introduce dos nuevos títulos: el título VI, dedicado a las “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública”, y el título VII, dedicado a la “Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario”.

2

Objetivos de la reforma

Los tres objetivos fundamentales de la reforma de la Ley General Tributaria, según se recoge en la exposición de motivos, son: reducir la conflictividad, potenciar la lucha contra el fraude, e incrementar la seguridad jurídica de las normas tributarias. Objetivos que, a priori, no siempre permiten la adopción de medidas proporcionadas o idóneas para su consecución. Con esta reforma se intensifican las potestades administrativas de comprobación, liquidación y recaudación.

2.1

Reducir la conflictividad

a) Con el objetivo de reducir la conflictividad se amplía la facultad de los órganos de la Administración Tributaria para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias con carácter vinculante.

Estas disposiciones vinculan a los órganos de aplicación de los tributos.

b) También se prevé el desarrollo reglamentario de las obligaciones formales necesarias para hacer efectivo el Proyecto SII, que empezará a funcionar el 1 de enero de 2017. Se trata de los casos en los que la aportación o

llevanza de los libros registro se pueda efectuar por medios telemáticos, lo que afectará al 80 % de las transacciones realizadas en la economía española.

El Proyecto del Suministro Inmediato de Información (SII) de la Agencia Tributaria implantará un nuevo sistema de gestión del IVA, basado en la información en tiempo real de las transacciones comerciales. Con dicho proyecto se busca impulsar el uso de medios electrónicos en la gestión de este impuesto, con el fin de lograr mayor fluidez en la comunicación de los contribuyentes con la Administración Tributaria. Después de cada facturación, los contribuyentes enviarán a la Agencia Tributaria el detalle de las facturas emitidas y recibidas, donde los libros-registro se irán formando con cada uno de los envíos del detalle de las operaciones realizadas, la llevanza electrónica de los libros.

Con la información recibida y la de la base de datos, la Agencia Tributaria podrá elaborar los datos fiscales del contribuyente, a efectos del IVA, facilitando la declaración del impuesto al contribuyente, incrementando su seguridad jurídica y permitiendo eximirle del cumplimiento de obligaciones informativas anuales.

El nuevo sistema supondrá un cambio significativo en la relación entre las empresas y la Administración Tributaria, y un gran esfuerzo en la gestión de la información de las facturas enviadas y recibidas por las empresas, siendo claves del sistema:

- la inmediatez (en la actualidad, la presentación de las declaraciones del IVA –modelos 340, 347 y 390– tiene unos plazos determinados: mensual, trimestral o anual, que permiten a las empresas un mayor margen para decidir cómo contabilizar las facturas –por ejemplo, decidir si una determinada operación se corresponde a bienes corrientes o a bienes de inversión–; con el nuevo sistema las empresas tienen solo 4 días desde la fecha de expedición o recepción de la factura para enviar toda la información a la Agencia Tributaria);
- la cantidad de información a suministrar (se obliga a establecer un flujo constante de información entre la empresa y la Agencia Tributaria);
- la capacidad de respuesta (las empresas deberán ser ágiles en la creación de la información a enviar a la Agencia Tributaria, muchas veces dispersa por la organización en varios programas de gestión).

2.2

Luchar contra el fraude fiscal

Entre las medidas adoptadas para combatir el fraude tributario se prevén las siguientes:

2.2.1

Ampliación de potestades de investigación y comprobación

a) La reforma de la Ley General Tributaria amplía las potestades de comprobación e investigación, regulando el derecho a comprobar las obligaciones tributarias en el caso de ejercicios prescritos, siempre que sea preciso en relación con obligaciones de ejercicios no prescritos. Se fija un plazo de diez años para la comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación, o deducciones aplicadas o pendientes de aplicar, introduciendo el artículo 66 bis sobre el derecho a comprobar que no se verá afectado por la prescripción de los cuatro años de los derechos del artículo 66 (determinar la deuda, exigir el pago, solicitar y obtener devoluciones).

b) Por otra parte, se aprueba el procedimiento para liquidar administrativamente deudas tributarias aun cuando se aprecien indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, y se adapta el procedimiento de recaudación de dichas deudas, introduciendo un título VI bajo la rúbrica: “Actuaciones y Procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública”.

En línea con lo previsto en la reforma en 2012 del delito contra la Hacienda Pública, operada en el Código Penal, la nueva normativa contempla la posibilidad de practicar la liquidación tributaria e iniciar el cobro de la deuda en supuestos en que se aprecien indicios de haber cometido delito fiscal, y por consiguiente se remita el tanto de culpa al órgano judicial competente o bien se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

La Ley sigue las pautas marcadas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

La regla general será, por tanto, la práctica de la liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias, pese a iniciarse en ese momento la vía penal, a fin de superar la hasta ahora obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación que provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura distinta que a veces resultaba de difícil cobro.

c) También se mejora la regulación del método de estimación indirecta de las bases imponibles, que se había mostrado insuficiente en algunos aspectos y que había sido corregido por la jurisprudencia; pero los

pronunciamientos de los tribunales resultaban dispersos y heterogéneos, lo que conducía a una cierta inseguridad jurídica en la aplicación de este régimen.

La reforma especifica el origen de los datos a utilizar y su plena aplicabilidad tanto para la determinación de ingresos (ventas) como de gastos (compras). Ello dota a la Administración Tributaria de un mejor instrumento contra la economía sumergida (artículo 158).

2.2.2

Nueva sanción por conductas artificiosas o fraudulentas. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Por otro lado, como nueva norma antiabuso, y de acuerdo con el Consejo de Estado, se introduce en la Ley General Tributaria una nueva infracción tributaria grave en el artículo 206 bis, con el fin de profundizar en la lucha contra los comportamientos más sofisticados de fraude fiscal o estructuras artificiosas, dirigidas únicamente a obtener ahorros fiscales abusando de lo dispuesto por las normas tributarias, suprimiendo, por tanto, la exclusión de la posibilidad de imponer sanciones anteriormente prevista en el apartado 3 del artículo 15.

Así, será sancionable la obtención de un ahorro fiscal mediante actos que ya hayan sido declarados por la Administración como de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Se podrá sancionar exclusivamente en los casos ya calificados previamente como abusivos por la Administración, y en donde se haya dado reiteración.

Se modifica el artículo 179.2 para introducir una presunción *iuris tantum* de que, en el supuesto tipificado como infracción en el nuevo artículo 206 bis, no concurre ni diligencia debida ni interpretación razonable de la norma.

2.2.3

Potenciación de las actuaciones de los órganos de gestión tributaria (procedimiento de comprobación limitada)

En este sentido se establece la presunción para distribuir linealmente la cuota anual entre distintos periodos de liquidación; la admisión del examen de los documentos contables aportados, *motu proprio*, por el obligado tributario, y la revocación del NIF también a las personas físicas.

2.2.4 Represión del contrabando

Se prevé un refuerzo del régimen de infracciones y sanciones en esta materia.

2.2.5 Dar publicidad de los deudores con la Hacienda Pública de mayor cuantía

Si bien se mantiene el carácter reservado de la información obtenida por la Administración Tributaria, por motivos de interés general, y para luchar contra el fraude fiscal, se autoriza la publicación de listados de obligados tributarios con deudas y sanciones pendientes superiores a un millón de euros, que no hubieran sido pagadas en el plazo de ingreso voluntario, salvo que se encuentren aplazadas o suspendidas (art. 95 bis), lo que constituye una de las novedades con mayor efecto mediático.

La norma concede a los interesados un trámite de alegaciones con carácter previo a la publicación de la lista en relación con las cuestiones de hecho relativas a los requisitos para la publicación. La Administración Tributaria podrá llevar a cabo, en su caso, la rectificación del listado antes de la publicación definitiva.

El Gobierno publicará la primera lista de deudores en el cuarto trimestre de este año, respecto a aquellos que a fecha de 31 de julio de 2015 incurran en las circunstancias referidas, según se acuerda en la disposición transitoria única, apartado cuarto. Posteriormente, en el primer semestre de cada año natural se publicará un listado con aquellos que estén en dicha circunstancia el 31 de diciembre del año previo.

2.2.6 Publicidad de datos fiscales

Acceso a la información contenida en las sentencias en materia de fraude fiscal, para permitir la publicación parcial de las sentencias condenatorias firmes por delitos contra la Hacienda Pública, y los de insolvencia punible y de contrabando en los que sea acreedor, o que se produzcan con perjuicio a la Hacienda Pública.

La publicación de las sentencias no será completa, sino de alcance proporcionado, únicamente de aquellos aspectos que sean estrictamente necesari-

rios para cumplir con la finalidad buscada, lo que resulta así respetuoso con los derechos fundamentales al honor y a la intimidad, así como a la protección de datos de carácter personal.

Esta medida será aplicable a las sentencias que alcancen firmeza tras la entrada en vigor de la reforma, dado el carácter procesal y no sancionador de la medida, y se verificará mediante certificación de los secretarios judiciales.

En esta materia hay que reseñar la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre (BOE de 11 de septiembre), por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal.

La modificación que se hace en esta Ley Orgánica se cohonesta con la de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula la posibilidad de publicar la identidad de quienes causan un mayor perjuicio económico a la Hacienda Pública, y por ende a toda la sociedad, introduciendo importantes excepciones al principio general de reserva tributaria establecido en el artículo 95 bis de la misma, excepción que se hace precisamente a la luz de tales principios. Pues bien, en conexión con tal modificación, y como complemento indisoluble de la misma, se articula la que ahora se introduce con este texto, ya que resultaría incoherente que se publicara la identidad de quienes por unos u otros motivos han dejado de abonar sus obligaciones tributarias, y sin embargo quedara oculta precisamente la de los grandes defraudadores, condenados en sentencia firme por delitos de esta naturaleza. Se añade un artículo 235 ter de la Ley Orgánica del Poder Judicial, relativo a la publicidad del acceso a los datos personales en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos a que el mismo se refiere.

2.3

Incrementar la seguridad jurídica

a) Con el fin de aumentar la seguridad jurídica de las normas tributarias se fijan nuevos plazos para el procedimiento de inspección, regulados en el artículo 150 de la LGT.

Así, se simplifica el cómputo del plazo, extendiendo el actual de doce meses, prorrogable por otros doce. Concretamente, se establece con carácter general un período temporal más amplio de dieciocho meses, a la vez que se limitan las causas de suspensión del cómputo y se eliminan las dilaciones no imputables a la Administración que, según la propia Administración, en la

práctica, extendían el plazo preexistente, provocando graves disfunciones y aumento de litigiosidad.

b) Por otra parte, se aprueban medidas para agilizar la actuación de los tribunales económico-administrativos (TEAR) y reducir la litigiosidad, promoviendo la utilización de medios electrónicos en todas las fases del procedimiento, y mejorando la regulación de los procedimientos. Por ejemplo, se potencia el sistema de unificación de doctrina entre tribunales dentro del TEAR, medida que, en mi opinión, dista de ser equilibrada respecto de la posición del contribuyente que acude a ellos como último eslabón del organigrama administrativo tributario, y se acortan los plazos de resolución.

Según la nueva redacción del artículo 229 de la LGT, relativo a las competencias de los órganos económico-administrativos, el primer control lo ejercerá directamente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), al que se reconoce en asuntos de especial trascendencia una labor unificadora de criterio, sin necesidad de acudir al recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio [apartado d) del art. 229], y el segundo mecanismo de control se inserta en el propio TEAR en el apartado 3 del citado precepto, en el que se confiere a los presidentes de los distintos TEAR la posibilidad de unificar criterios.

3

Principales novedades

Con carácter general, y para lograr los objetivos de la reforma, son múltiples las novedades que incorpora la nueva Ley 34/2015, teniendo en cuenta los objetivos citados. Por razones de extensión no entraré a analizar todas ellas, siquiera someramente, motivo por el cual haré hincapié en aquellas que adquieren una mayor relevancia.

3.1

Interpretación de las normas tributarias (artículo 12 LGT)

La Ley 34/2015 modifica el art. 12 de la LGT, apartado 3, relativo a la interpretación de las normas tributarias (Sección 3.^a Interpretación, calificación e integración – Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias).

En la regulación anterior dicho precepto señalaba lo siguiente:

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del art. 3 del Código Civil.

2. *En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*

3. *En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al ministro de Hacienda.*

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con la reforma, este precepto queda así redactado:

3. *En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley².*

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.

Se reconoce la facultad de dictar disposiciones interpretativas y aclaratorias además de al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas (como se recogía en el texto anterior vigente) al órgano con competencia en la iniciativa legislativa (la Dirección General de Tributos, DGT), y las mismas serán obligatorias para los órganos de aplicación de los tributos.

Los órganos que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones, su propuesta o interpretación, podrán dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas tributarias, y se publicarán en

2. 5. *La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.*

el boletín correspondiente (art. 12.3 LGT). Tiene lugar así la extensión de una facultad con la que ya contaba la DGT a través de las consultas tributarias a un supuesto equiparable en el que, sin embargo, no ha existido iniciativa del contribuyente a través del planteamiento de la cuestión correspondiente. El citado centro directivo, a pesar de no tener la consideración de superior jerárquico del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), podrá dictar una determinada doctrina interpretativa que habría de ser asumida por dicho Tribunal.

Cabe preguntarse en qué medida la nueva previsión introducida podría llegar a vulnerar el sistema tradicional de fuentes, por cuanto atribuye dicha facultad de carácter cuasi normativo a un órgano administrativo que carece de atribuciones normativas, según la distribución competencial recogida en nuestra Constitución.

Cabe cuestionarse, por otro lado, si la seguridad jurídica, que es el objetivo que subyace a esta modificación, no estaría mejor servida con una técnica legislativa más depurada en lugar de añadir una nueva fuente de complejidad al ya de por sí enmarañado sistema tributario.

Las disposiciones aclaratorias que dicte la DGT solo vinculan a los órganos de aplicación de los tributos (no a los órganos revisores ni a los particulares), por lo que habrá de determinarse si la discrepancia del obligado tributario es admisible a efectos de excluir culpabilidad en su conducta.

3.2

Ampliación de las potestades de comprobación e investigación

Tal y como señala el apartado II del preámbulo de la Ley 34/2015, constatada la existencia de numerosas incidencias en la interpretación de la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras, se hace precisa una nueva regulación que, sin menoscabar los derechos y garantías de los obligados tributarios, permita reducir la conflictividad en esta materia.

Los objetivos perseguidos con la nueva regulación del procedimiento inspector, según el citado apartado II del preámbulo, son los siguientes:

- a) Simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.
- b) Una mayor seguridad jurídica, en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para

informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.

c) Reducir significativamente la conflictividad tributaria.

La modificación de la regulación del plazo del procedimiento inspector permitirá que las actuaciones tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario, sin merma de derecho alguno de este, contribuyendo a su vez al buen fin de las liquidaciones tributarias y a la defensa de los intereses generales.

Con carácter general, se simplifica la regulación del procedimiento de inspección (art. 150 LGT).

La reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección y, como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo de que la Administración Tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones.

Es esta una de las novedades más importantes de la reforma, aunque la consecuencia de superación de plazo sigue siendo la misma: la pérdida de eficacia interruptora de la prescripción. El actual sistema de dilaciones ha dado lugar a una enorme litigiosidad y a la pérdida de recaudación, como consecuencia de la declaración de prescripción por los tribunales de numerosas deudas tributarias, por lo que con la reforma se trata de cumplir el objetivo de reforzar la seguridad jurídica, tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria, previsto en la exposición de motivos.

Con esta reforma se pretende reducir la conflictividad y neutralizar los pronunciamientos favorables a los contribuyentes.

La nueva regulación establecida en la Ley 34/2015 amplía el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras del artículo 150.1 de la LGT, que pasa de 12 a 18 meses con carácter general, y a 27 meses, en lugar de 24 meses, en los siguientes supuestos (véase artículo 150 de la LGT):

- a) que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior a la requerida para auditar sus cuentas –dato este que conlleva una remisión al ordenamiento mercantil donde se especifican las sociedades y entidades que deben ser auditadas, en concreto al art. 263 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, así como a la disposición adicional primera del Texto Refundido de la

Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio-;

- b) que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

En segundo lugar, se elimina la posibilidad de acordar una ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras en los supuestos de especial complejidad, y se suprime el supuesto de interrupción de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses como supuesto desencadenante de efectos jurídicos similares a los de la superación de su plazo máximo de duración, que obligaba a la Administración a proceder de manera constante.

Se pretende una objetivización del plazo, evitando discusiones sobre el mismo; y el plazo se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo (art. 150.2).

No obstante la regla general, se admiten excepciones: el plazo máximo de duración de las actuaciones podrá verse suspendido en los casos previstos en los apartados 3 y 4 del citado artículo 150 de la LGT: remisión del expediente al Ministerio Fiscal o la jurisdicción competente, orden judicial, conflicto ante las Juntas Arbitrales, expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, intento de notificación del acuerdo de completar actuaciones, y fuerza mayor.

La suspensión del plazo obliga a la inspección a no realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido (lo que supone, en definitiva, la interrupción del procedimiento inspector), a menos que se produzca una desagregación de los elementos u obligaciones no afectados por la suspensión; y una vez finalizada la suspensión continuará el procedimiento por el plazo que reste.

Se permite la extensión del plazo máximo de duración de las actuaciones en determinados casos:

- a) días de cortesía que no podrán exceder de 60 días naturales en los que el obligado tributario podrá pedir que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo;
- b) aportación tardía de documentación;
- c) aportación de datos, pruebas o documentos relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta.

El art. 150.6 de la LGT regula los efectos derivados del incumplimiento del plazo máximo de resolución.

Dichos efectos quedan recogidos en la normativa vigente dentro del apartado segundo del citado precepto. Al amparo de la nueva regulación aprobada, cabe estimar que tendrá lugar la pérdida de los efectos interruptivos derivados del inicio y desarrollo del procedimiento que incumpla su plazo máximo de duración, ya sea el inicial de 18 o 27 meses o, en su caso, el ampliable de 3 o 6 meses adicionales. No parece en cambio razonable estimar, al no desprenderse del espíritu del precepto, que pierden sus efectos interruptivos el conjunto de actuaciones realizadas hasta superar los plazos iniciales de 18 o 27 meses, produciéndose en cambio una nueva interrupción de la prescripción por aquellas actuaciones que pudieran llevarse a cabo durante el período de tiempo adicional de 3 o 6 meses, es decir, durante el lapso de tiempo adicional que contempla el nuevo art. 150.5 de la Ley. Califica además el art. 150.6 de la Ley de manera sobrevenida como espontáneos aquellos ingresos que se hayan efectuado desde el inicio del procedimiento y hasta la primera actuación posterior a su incumplimiento.

Por otra parte, en el supuesto de que se ordenase la retroacción de actuaciones inspectoras, el cómputo del plazo para finalizar las actuaciones habrá de contarse desde la notificación al contribuyente de la reanudación del procedimiento inspector, a diferencia de lo que sucedía al amparo de la regulación anterior, en virtud de la cual el citado plazo se computaba desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Debe precisarse no obstante que esta nueva regulación será aplicable a los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley, a excepción de aquellos casos en los que una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, siendo entonces aplicable a aquellas actuaciones inspectoras en las que la reanudación consecuencia de la retroacción ordenada se produjera a partir de la entrada en vigor de la Ley.

En cuanto al nuevo art. 150.7 de la LGT, relativo a la retroacción de actuaciones inspectoras, dispone lo siguiente:

Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora

será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

En la nueva redacción, el legislador ha querido matizar que la retroacción de actuaciones se refiere únicamente a los supuestos en los que se aprecien defectos formales; inclusión que se deriva de la postura adoptada por el Tribunal Supremo en relación con la aplicación del antiguo art. 150.5 de la LGT a supuestos que no se consideran, estrictamente, “retroacción de actuaciones”. De la dicción del mismo parece desprenderse que la Administración será responsable del retraso que le resulte imputable desde la recepción de la resolución de que se trate en el Registro de la Administración, y hasta la notificación del inicio de las nuevas actuaciones, eliminándose con ello el período de tiempo a lo largo del cual hubiese estado paralizado el devengo de intereses de demora correspondiente a las vías de revisión. Ahora bien, cabe plantearse si, desde un punto de vista conceptual, resultan procedentes dichos intereses, en tanto en cuanto también resulta imputable a la Administración la infracción procedimental que provoca que no se convierta válidamente en deuda la preexistente obligación.

La nueva regulación introducida en el apartado primero del art. 150.7 de la LGT plantea la duda (que no resuelve el precepto) relativa a qué sucede con aquel lapso de tiempo transcurrido desde que tiene entrada, en el registro del órgano competente para ejecutar la resolución, la notificación de la reanudación del procedimiento inspector, hasta que se inician las actuaciones de ejecución. Recuérdese además a este respecto que la reiteración de actos podría producirse si, por ejemplo, la anulación lo fuese de un acto que hubiese sido dictado en un procedimiento inspector por vicios sustantivos, así como tratándose de un acto anulado, ya sea por vicios de forma o de fondo, que no se hubiese dictado en el seno de un procedimiento inspector. De cualquier manera, el citado precepto contiene una limitación respecto de la percepción de intereses de demora, así como el establecimiento de un plazo máximo para acometer las ejecuciones de las resoluciones y sentencias.

3.3

Prescripción tributaria

La prescripción del derecho a liquidar no afecta ni trasciende al derecho a comprobar e investigar. Se acoge de forma expresa el criterio recientemente

sentado por el Tribunal Supremo en las sentencias de 5 y 26 de febrero y 23 de marzo de 2015.

En la última citada, el Alto Tribunal se remite a la sentencia de 5 de febrero de 2015 (RCA n.º 4072/2013), que se pronuncia en el siguiente sentido:

La Administración Tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (arts. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que “lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella”, no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio

prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de “igualdad fuera de la ley”, “igualdad en la ilegalidad” o “igualdad contra la ley”, proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio.

Se reconoce de modo explícito que las facultades de calificación atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en períodos tributarios respecto de los que se hubiera producido la prescripción del derecho a liquidar, han de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se ha producido.

Según el preámbulo (apartado II) de la Ley, con estas modificaciones no solo se posibilita garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales, así como el correcto ejercicio del derecho de rectificar sus autoliquidaciones cuando, en la comprobación de la procedencia de la rectificación, la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

Para ello, se introduce un nuevo artículo en la Ley General Tributaria (artículo 66 bis), sobre el derecho a comprobar e investigar, que no se ve afectado por la prescripción a los cuatro años del derecho a determinar la deuda, exigir el pago y solicitar u obtener devoluciones. Este derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de la procedencia o de la cuantía de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensar, o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicar, prescribe a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de declaración del ejercicio en que se generaron.

En relación con el comienzo del cómputo del plazo de prescripción, se explicita que en los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comienza el día de devengo del tributo, ya que es a partir de ese momento cuando la Administración puede realizar las actuaciones dirigidas a la liquidación del tributo.

Se regula el régimen de interrupción de la prescripción en las obligaciones tributarias conexas (que son otras obligaciones afectadas por la comprobada) de titularidad del mismo obligado, y el cauce procedimental a través del cual la Administración ejercerá su derecho a liquidar interrumpido de este modo, posibilitándose la compensación de oficio de cantidades a ingresar y a devolver resultantes, y garantizándose el reintegro de las devoluciones vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado tributario.

3.4

Modificaciones en el ámbito de la declaración tributaria

El art. 119 de la LGT, relativo a la declaración tributaria, que define como todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos, y cuya presentación no implica por parte del obligado tributario reconocimiento de la procedencia de la obligación tributaria, incluye un nuevo apartado 4 a través del cual se prohíbe que, mediante la técnica de las declaraciones complementarias o de las declaraciones rectificativas, se puedan modificar autoliquidaciones ya presentadas con la finalidad de materializar una reestructuración de las partidas pendientes de compensación o deducción, con la sola intención de modificar la deuda derivada de un procedimiento de aplicación de los tributos iniciado por la Administración (de naturaleza esencialmente comprobadora).

Tal y como se señala en el nuevo art. 119.4 de la LGT: “En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos solo podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción en el momento de iniciarse dicho procedimiento, sin que a tales efectos sea posible modificar tales cantidades mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos”. De este modo la nueva redacción aprobada no impide la presentación con plenos efectos compensatorios de declaraciones complementarias referidas a ejercicios prescritos en los que se originó el derecho a compensar, siempre que se presenten antes de que se inicie la actuación comprobadora de la Administración. A la luz de la modificación introducida se limitan las cuotas o bases a compensar en los casos de comprobación a las existentes en el momento de iniciarse una comprobación, excluyendo la posibilidad de presentar declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación.

En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos, se podrán aplicar las cantidades que estuvieran pendientes de compensación o deducción al iniciarse el procedimiento, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación, después del inicio del procedimiento. Ello se justifica en la exposición de motivos de la Ley 34/2015, aludiéndose a la imposibilidad de que aquellos contribuyentes que, al inicio de un procedimiento de comprobación o investigación (no cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos), hubieran ya aplicado o compensado cantidades que estuvieran pendientes mediante la presentación de una declaración complementaria, dejen sin efecto la compensación o aplicación realizada en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el que se comprueba, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida. No se dice que las cantidades a compensar resulten improcedentes en su fundamento de origen, sino únicamente que se compensaron en otro ejercicio y que se pretende hacerlo en el ejercicio posterior que está siendo objeto de comprobación o investigación. En la medida en que con dicha pretensión se pudieran presentar declaraciones complementarias, habrá que tener presente lo dispuesto en el art. 122 de la LGT, que permite las declaraciones complementarias de otras anteriores antes de la prescripción, y las auto-liquidaciones complementarias, las cuales solo se admiten en cuanto que supongan mayor cuota o menor devolución; al eliminar las compensaciones practicadas, se admitiría un mayor ingreso o una menor cuota negativa en el ejercicio anterior así modificado.

3.5

Aspectos materiales y procedimentales relativos a la vía económico-administrativa

Las modificaciones en esta materia persiguen dos objetivos básicos:

- 1) la agilización de la actuación de los tribunales;
- 2) la reducción de la litigiosidad.

Para lograr el objetivo de la agilización de los tribunales, será precisa una modificación del Real Decreto 520/2005 (RGRVA).

Se modifica el artículo 229 de la LGT, relativo a las competencias de los órganos económicos administrativos:

- Se atribuye al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de ac-

tuaciones entre particulares cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España.

- Se potencia el sistema de unificación de doctrina, al atribuirse al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio, y a los tribunales económico-administrativos regionales la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas.
- En materia de acumulación, se simplifican las reglas de acumulación obligatoria y se introduce la acumulación facultativa.
- Se establece una presunción de representación voluntaria a favor de quienes la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto impugnado.
- Se introduce la notificación electrónica para las reclamaciones que se interpongan obligatoriamente por esta vía.
- Se suprime la regla especial de cómputo de plazo para recurrir en caso de silencio, de acuerdo con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y doctrina del TEAC. Si posteriormente a la interposición de la reclamación económico-administrativa se dicta resolución expresa, se notificará, concediéndose plazo de alegaciones ante los tribunales económico-administrativos, teniéndola por impugnada, sin perjuicio de que la satisfacción extraprocesal haya de ser declarada por el órgano económico-administrativo que estuviera conociendo del asunto.
- Se incorpora 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 dichos medios electrónicos.
- Se determina de forma expresa en norma con rango de ley el plazo del que dispone la Administración para ejecutar la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo, en los supuestos en los que se resuelva por razones sustantivas o de fondo.
- Se reconoce expresamente la eficacia de las resoluciones que se dicten ante la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos.
- Se establece la posibilidad de suspensión de la resolución económico-administrativa en caso de presentación de recursos de alzada ordinarios por los directores generales, dándose determinadas circunstancias.

- El recurso de anulación, recogido hasta la fecha en el apartado 6 del artículo 239 de la LGT, pasa a ser regulado de forma independiente en un nuevo precepto, el artículo 241.bis de la Ley. Se introducen mejoras en materia de recurso de anulación, concretamente en el apartado seis, que dispone: “Si la resolución del recurso de anulación desestimase el mismo, el recurso que se interponga tras la resolución del recurso de anulación servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada antes por el tribunal económico-administrativo objeto del recurso de anulación, pudiendo plantearse en ese recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado”.

La sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Primera, de 14 de marzo de 2011, dictada en el recurso de amparo 4510/2007, establece con claridad la doctrina de que procede que los órganos judiciales den una respuesta sobre el fondo de las cuestiones controvertidas en el proceso, para satisfacer el derecho del recurrente a la tutela judicial efectiva. A tal efecto señala en su FJ quinto:

La Sentencia aquí impugnada no lo ha entendido así y, dado que el demandante había interpuesto el recurso de anulación que le había sido ofrecido, no ha entrado en el conocimiento de las cuestiones de fondo planteadas y que versaban, en lo fundamental, sobre la conformidad o disconformidad a derecho de una liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales: se limita a examinar si concurría el motivo de nulidad que se atribuyó a la resolución de 29 de julio de 2004, declarando que las indicadas cuestiones de fondo ‘quedaban extramuros del limitado espacio de cognición propio del recurso 77-2005’. Con ello traslada la limitación de la cognición del recurso de anulación al posterior recurso contencioso-administrativo que aquel no consiguió evitar.

Tal solución es fruto de una interpretación del art. 239.6 LGT claramente desproporcionada, habida cuenta de que la finalidad perseguida por el recurso de anulación, que es la de evitar la interposición de un ulterior recurso, para nada exige que este quede sometido a la misma limitación de la cognición que afecta a aquel, con lo que ha venido a crearse una causa de no pronunciamiento sobre el fondo del asunto desprovista de base legal. Por todo ello debemos concluir que el órgano judicial, al limitar su enjuiciamiento a la resolución por la que se inadmitió el recurso de anulación y no llegar a pronunciamiento alguno sobre el conte-

nido de los motivos de fondo suscitados en el recurso contencioso-administrativo, ha dejado de dar respuesta a ‘todas las cuestiones controvertidas en el proceso’, como establece el art. 67.1 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que exista una causa legal que fundamente su decisión de no pronunciamiento, vulnerando de este modo el derecho del recurrente a la tutela judicial efectiva en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción.

- Se crea un nuevo recurso, el de ejecución, llamado hasta ahora incidente de ejecución, contra actos dictados como consecuencia de una resolución estimatoria del Tribunal, clarificando el ámbito de aplicación objetivo, simplificando el procedimiento y estableciendo el carácter urgente en su tramitación.
- Se reduce a seis meses el plazo de resolución del recurso extraordinario de revisión.
- Se sustituye el procedimiento ante los órganos unipersonales por el procedimiento abreviado, para las reclamaciones de menor cuantía, en el que el tribunal puede actuar de forma unipersonal.
- Se reconoce la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, estableciéndose normas de procedimiento reguladoras, y se determina que la interposición de tales cuestiones prejudiciales suspende el procedimiento económico-administrativo, así como el cómputo del plazo de prescripción.

3.6

Compatibilidad del procedimiento de liquidación en vía administrativa y el procedimiento penal

Con la reforma de la LGT se suprime la incompatibilidad del procedimiento penal y administrativo y se introduce un título VI, con la rúbrica: “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública”.

Con esta reforma, se articula el procedimiento para que la continuidad del proceso administrativo de liquidación de la deuda tributaria sea posible.

La regla general es la de continuar el procedimiento administrativo distinguiendo entre la cuota vinculada al delito fiscal y la cuota no vinculada al delito.

No obstante, se admiten excepciones en supuestos tasados: posible prescripción del delito, imposibilidad de determinar con exactitud el importe de

la liquidación o su atribución a un obligado tributario concreto, y cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación.

Pese a la continuidad del procedimiento administrativo, el principio de preferencia del orden penal sobre el administrado dispone la imposibilidad de iniciar o, en su caso, continuar cualquier procedimiento administrativo sancionador sobre la cuota vinculada al delito (artículo 250.2).

En cuanto a la recaudación de la deuda liquidada: una vez remitido a la jurisdicción penal, las actuaciones recaudatorias no se paralizan, sino que se iniciarán una vez admitida la querrela o denuncia mediante la notificación del periodo voluntario de pago (artículo 255).

Por último, en cuanto a la regularización voluntaria: se exige completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria integrada por cuota, intereses y recargos.

Esta continuidad del procedimiento administrativo de liquidación en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, puede suponer una mayor complejidad procesal y dificultad para la defensa de los obligados tributarios, y podrá generar problemas de coordinación entre el procedimiento inspector y penal.

Lo dispuesto en el citado título VI, según acuerda la disposición transitoria única, apartado 8, resultará de aplicación a los procedimientos iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015 –fecha de entrada en vigor de la Ley– en los que, a dicha fecha, no se hubiese producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal.

4

Reforma del recurso de casación

La reforma del recurso de casación operada por la Ley Orgánica 7/2015, que entrará en vigor el 22 de julio de 2016, tendrá gran importancia para el derecho tributario, porque permite al Tribunal Supremo pronunciarse en cualquier asunto con independencia de su cuantía y de la instancia o Tribunal que haya dictado la sentencia.

Se introduce, aunque con modulaciones, el sistema de la *writ of certiorari* del Tribunal Supremo de los EE. UU., al igual que se hizo con la reforma de la LOTC (Ley Orgánica 6/2007) en la que se introdujo el requisito de la “especial trascendencia constitucional” (en el año 2014 frente a 208 providencias de admisión se dictaron más de 6000 de inadmisión).

En la actualidad y hasta en tanto no entre en vigor la Ley Orgánica 7/2015, con carácter general, los obligados tributarios necesitan para recurrir en casación que el pleito alcance un importe mínimo de 600 000 € (*summa gravaminis*), lo que determina en la práctica que la mayoría de los litigios tributarios no puedan acceder al Tribunal Supremo. Igualmente, las sentencias por tributos locales quedaban excluidas del recurso para los obligados tributarios. Con la reforma desaparece el requisito de la *summa gravaminis*, que se sustituye por el “interés casacional”, y se generaliza el recurso contra todas las sentencias, incluidas las de los juzgados de lo contencioso y las dictadas en segunda instancia.

Esto implica que con la nueva casación puede recurrirse la práctica totalidad de las sentencias, siempre que presenten interés casacional y se funden en la infracción de derecho estatal o comunitario. Como grandes novedades podemos destacar:

- Desaparecen las tres modalidades de casación –ordinaria, en unificación de doctrina y en interés de ley– y se refunden en una única modalidad.
- La exigencia de interés casacional, como presupuesto del recurso, implica la creación de un nuevo trámite en el que el letrado recurrente debe justificar que “el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia”. Por lo tanto, aunque se extiende el ámbito de sentencias susceptibles de recurso, se incrementa la dificultad técnica del recurso de casación.
- Se trata de dotar de cierta objetividad al concepto de interés casacional, señalando algunos criterios para su apreciación. No obstante, la decisión corresponderá al Tribunal Supremo, por lo que presenta un carácter discrecional.
- Son recurribles todas las sentencias de los tribunales superiores de justicia y la Audiencia Nacional, con independencia de que se dicten en primera o segunda instancia; y las sentencias de los juzgados de lo contencioso-administrativo en determinados supuestos, cuando contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos, según dispone el apartado 1 *in fine* del artículo 86 –en su nueva redacción–, quedando exceptuadas las sentencias dictadas en el procedimiento para la protección del derecho fundamental de reunión, y en los procesos contencioso-electorales (art. 86.2).
- El Tribunal Supremo dará publicidad a los preceptos a los que se refieran los recursos admitidos. Ello significa que dichos preceptos

están siendo cuestionados en su interpretación, y, por lo tanto, será necesario tenerlo en cuenta en su aplicación.

La reforma implicará una mayor complejidad y dificultad en cuanto a la técnica casacional, pero permitirá el acceso a un mayor número de asuntos, dotando al derecho tributario de criterios interpretativos en materias que *de facto* quedaban excluidas del recurso de casación tras las últimas reformas.

5

Reformas pendientes

5.1

Procedimiento abreviado

Art. 245 LGT: Resulta positivo eliminar los supuestos de difícil análisis de la antigua redacción del precepto, dejando únicamente como criterio para tramitar este procedimiento el de la cuantía. Los supuestos que el art. 245.1 fijaba para tramitar este procedimiento (cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas; cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación; cuando se alegue exclusivamente insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado; cuando se aleguen exclusivamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores, o cuando concurren otras circunstancias previstas reglamentariamente) suponían un esfuerzo innecesario para la Secretaría del Tribunal a la hora de clasificar y registrar las reclamaciones, y determinar cuestión tan importante como la del procedimiento a tramitar, amén de que suponían entrar a valorar cuestiones de fondo que traspasaban las competencias propias de dicho órgano. Todo ello conllevaba la demora en el inicio de la tramitación de las reclamaciones, con una más que probable comisión de errores de apreciación que lastrarían desde un inicio la actuación del Tribunal.

En cuanto a la modificación del art. 246.1, letra b), LGT, es del siguiente tenor literal:

[...]

Si el reclamante precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente.

[...]

En primer lugar, no hacía falta dicha previsión, ya que el particular interesado siempre tiene derecho a acceder al expediente, y mucho más lo hará

cuando lo necesite para fundamentar su reclamación, si es que no accedió ya en fase de revisión administrativa, como es lo más probable. Por ello lo vemos irrelevante, si no fuera para dar solución a algo que sí es un auténtico problema práctico, y que el legislador parece desconocer por su constante lejanía del día a día en el funcionamiento real de un tribunal económico-administrativo.

Se elimina la ineficaz vista oral (art. 247 LGT).

5.2

Recargos por presentación extemporánea

Se echa de menos una reforma del artículo 27 de la LGT para matizar, en la línea admitida por la jurisprudencia, la automaticidad de los recargos por presentación extemporánea de las autoliquidaciones. Estos cumplen una función coercitiva, disuasoria o de estímulo, que no los convierte en sanciones en sentido propio, porque su función no es represiva o de castigo, siempre y cuando no alcancen el valor de las sanciones (STS de 2 de junio de 2011, RC 2363/2008).

5.3

Colaboración social en la aplicación de los tributos

La reforma era una magnífica ocasión para acercar nuestro ordenamiento tributario al modelo cooperativo que, previsiblemente, habrá de regir las relaciones entre la Administración y el contribuyente en un futuro.

En esta materia, la reforma es puramente anecdótica; el artículo 92 de la misma dispone que los interesados puedan colaborar en la aplicación de los tributos, en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen, y se modifica el párrafo segundo, que queda redactado así: “En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones Públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal”.

Lo que hace es incluir una mera referencia a la necesidad de instrumentar nuevas líneas de colaboración para fomentar el cumplimiento de obligacio-

nes tributarias, lo que, en definitiva, supone intensificar las potestades de la Administración Tributaria, con un claro desequilibrio frente al contribuyente.

En un mundo cada vez más globalizado y digitalizado, sería conveniente promover modelos de cooperación en los que se cuente con el conjunto de la sociedad.

5.4

Simplificación del procedimiento de suspensión sin garantías

Si en alguna materia del procedimiento económico-administrativo más se ha puesto de manifiesto la necesidad urgente de reforma, aun a nivel reglamentario, esa es la relativa a la tramitación de las solicitudes de suspensión sin garantía, que directamente son de competencia de los tribunales económico-administrativos. Oportunidad perdida por tanto, aun cuando solo fuera una mención de la Ley para una posterior modificación en desarrollo reglamentario.