

Estudio de las reformas en los Reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria

Marcos M. Pascual González

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo

Resumen

Los Reglamentos de desarrollo de la LGT han sido objeto de importantes modificaciones que son expuestas y analizadas por el autor. Reformas que afectan a elementos esenciales del procedimiento de recaudación, a las obligaciones formales y notificaciones vía telemáticas, a nuevas obligaciones de información que a las que se someten a las plataformas colaborativas que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos, al régimen sancionador tributario o a la revisión en vía administrativa.

Palabras clave

Reglamento, procedimiento tributario, recaudación, inspección, gestión, sancionador, revisión.

Recibido el 24-01-2018/ Aceptado el 19-02-2018.

Reforms in the development regulations of the TGL

Abstract

The development regulations of the TGL have been the subject of important modifications that are exposed and analyzed by the author. Reforms affecting essential elements of the collection procedure; affecting formal obligations and notifications via telematics, to new information obligations that are submitted; to collaborative platforms that mediate in the leasing or transfer of use of housing for touristic purposes; or to the tax penalties regime or to the review via administrative channels.

Keywords

Regulations, tax procedure, collection, inspection, sanction, review.

Sumario

Introducción.

- 1 Reglamento General de Recaudación.
 - 1.1 Sobre la declaración de responsabilidad.
 - 1.2 El procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras.
 - 1.3 Pagos en especie.
 - 1.4 Aplazamiento o fraccionamiento de las deudas.
 - 1.5 Compensación de oficio en caso de obligaciones conexas.
 - 1.6 El procedimiento de apremio.
 - 1.6.1 Causas de suspensión del procedimiento de apremio.
 - 1.6.2 Ejecución de garantías.
 - 1.6.3 El embargo.
 - 1.7 La exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.
- 2 Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.
 - 2.1 Sobre las obligaciones formales.
 - 2.1.1 Ampliación de las obligaciones censales.
 - 2.1.2 Documento Único Electrónico.
 - 2.1.3 Número de identificación fiscal provisional.
 - 2.2 Llevanza de libros registro.
 - 2.3 El arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos a través de plataformas colaborativas.
 - 2.4 Información y asistencia a los obligados tributarios.
 - 2.4.1 Disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración tributaria.
 - 2.4.2 Las consultas tributarias.
 - 2.5 Documentación de las actuaciones y procedimientos tributarios.
 - 2.6 Procedimiento de gestión tributaria.
 - 2.6.1 El procedimiento de gestión iniciado mediante declaración aduanera para la liquidación de los tributos.
 - 2.6.2 Rehabilitación por la Administración tributaria del número de identificación fiscal.

- 2.7 Procedimiento inspector.
 - 2.7.1 Los plazos del procedimiento inspector.
 - 2.7.2 Los requerimientos de información.
 - 2.7.3 Las actas de inspección.
 - 2.7.4 La duración del procedimiento inspector.
 - 2.7.5 Clases de liquidaciones.
 - 2.7.6 Obtención de datos para la estimación indirecta.
 - 2.7.7 Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector.
 - 2.8 Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública.
- 3 Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.
- 3.1 La conformidad del responsable.
 - 3.2 El cálculo de la sanción.
 - 3.3 Sobre las infracciones tributarias.
 - 3.4 El procedimiento sancionador.
 - 3.5 Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública.
- 4 Revisión en vía administrativa.
- 4.1 La suspensión de los procedimientos de revisión.
 - 4.2 El recurso de reposición.
 - 4.2.1 La suspensión del acto impugnado.
 - 4.2.2 Las devoluciones conexas.
 - 4.2.3 Las garantías para la suspensión.
 - 4.3 Las reclamaciones económico-administrativas.
 - 4.3.1 Atribución de competencia a otro órgano económico administrativo.
 - 4.3.2 Los órganos unipersonales.
 - 4.3.3 La cuantía de la reclamación.
 - 4.4 Procedimiento general económico-administrativo.
 - 4.4.1 El régimen de las notificaciones electrónicas.
 - 4.4.2 La cuantificación de las costas del procedimiento.
 - 4.4.3 Sobre la cuestión de competencias.
 - 4.4.4 El recurso de anulación.
 - 4.4.5 Recursos en vía económico-administrativa.
 - 4.4.6 Del procedimiento abreviado.
 - 4.5 La ejecución de resoluciones.

Introducción.

El 1 de enero de 2018 han entrado en vigor, por lo que a este trabajo se refiere, cuatro decretos que modifican sustancialmente cuatro Reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria (en adelante LGT). Estos cuatro Decretos son los siguientes:

- Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.
- Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.
- Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

El objeto del presente es dar cuenta de las modificaciones que se han producido, por tanto, en los correspondientes reglamentos de desarrollo de la LGT. Esto es, en concreto, en el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI), en el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RGS) y en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, Reglamento de Revisión).

Se realiza, fundamentalmente, un análisis de aquellas modificaciones que presentan una reforma de importante calado. También de las que su redacción no permite una interpretación clara e indubitada. Y, por supuesto, de aquellas que representan una novedad al introducirse, mediante alguno de los cuatro Decretos citados, nuevos artículos en los Reglamentos de desarrollo de la LGT.

1. Reglamento General de Recaudación

1.1 Sobre la declaración de responsabilidad

Las modificaciones que el Real Decreto 1071/2017 lleva a cabo en materia de declaración de responsabilidad pueden ser divididas en dos grupos. En el primero de ellos encontramos temas referidos a la competencia para su declaración. Mientras que el segundo grupo versaría sobre aspectos normativos en relación con el procedimiento de declaración de responsabilidad.

En materia de competencias, pues, que es con la materia con la que se inicia este Real Decreto 1071/2017, la modificación introducida establece que, en los supuestos en los que la recaudación corresponda a la AEAT (art. 3 apartados 1 y 2 y art. 4 del RGR), corresponderá también a los tales órganos de recaudación tanto la declaración de la responsabilidad como la derivación de la acción de cobro frente a los responsables, de acuerdo con lo previsto en la LGT.



Si entendemos que en la notificación de inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad se debe incluir la apertura del plazo de alegaciones, se concluye que este procedimiento sólo podrá iniciarse con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal.

Por su parte, en materia referida al procedimiento de declaración de responsabilidad, que es con la que se cierra la reforma que se lleva a cabo en el Real Decreto 1071/2017, encontramos las siguientes novedades:

Primera. Se Incluye en el art. 124.1 del RGR que, durante el trámite de audiencia, el responsable deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el art. 41.4 de la LGT para poder disfrutar de la reducción del 30% de la sanción según dispone el art. 188. b) de la LGT.

Segunda. Se introduce un nuevo artículo 124 bis en el RGR, donde se recogerán las especialidades en materia de declaración de responsabilidad asociada a la liquidación vinculada a delito.

Así, cuando en el curso de un procedimiento de inspección en el que proceda dictar una liquidación vinculada a delito, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de algún tipo de responsabilidad tributaria, trasladará el conocimiento de tales hechos al órgano competente para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad.

Será éste órgano el competente para notificar el inicio al obligado tributario, con indicación de las obligaciones tributarias a las que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente.

Tercera. Se regula en el apartado 2 del art. 124 bis el trámite de audiencia al responsable, que se realizará, en todo caso, con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal. Dispondrá, entonces, el responsable, de un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas.

Quizá la mala redacción es la que me lleva a tener dudas sobre los momentos procedimentales a los que se refiere. Porque ¿a qué se refiere exactamente con la expresión «notificación de la apertura de dicho plazo»? Sobre notificación el precepto sólo habla en su apartado 1 del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad. Y sobre plazo sólo hace referencia a esos 15 días para formular alegaciones.

Por tanto, si entendemos que en la notificación de inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad se debe incluir la apertura del plazo de alegaciones, se concluye que este procedimiento sólo podrá iniciarse con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal.

Si tal exigencia no encuentra justificación en la interpretación de la norma, entonces estamos antes dos notificaciones. La primera, la del inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad; la segunda, por la que se comunica el inicio del plazo de alegaciones.

En todo caso, estamos ante una mala redacción de la norma que lleva a confusión o, cuanto menos, a dudas interpretativas.

En cualquier caso, y en lo que sí es claro el nuevo precepto, es en que las alegaciones que podrá formular el responsable quedan acotadas a aquellas cuestiones que determinen la responsabilidad

y su alcance y sean susceptibles de recurso en vía administrativa según la normativa vigente. Y ello será así en tanto no tiene la condición de interesado en el procedimiento de inspección en el que proceda practicar la liquidación vinculada a delito. Por tal motivo, cualquier alegación que formule en dicho procedimiento se tendrá por no presentada.

Cuarta. Se establece en el apartado 3 de este nuevo art. 124 bis, que sólo podrá dictarse el acuerdo de declaración de responsabilidad tras ser admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública y siempre que conste igualmente como efectuada la citación al responsable en el proceso penal para declarar en concepto de investigado.

En la notificación de dicho acuerdo se deberá incluir el requerimiento para que se realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 LGT.

1.2 El procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras

En relación con el procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras en la recaudación, en el apartado 8 del art. 19 del RGR se añade «en las sucursales de las entidades colaboradoras».

En el art. 29 se regulan los plazos para hacer efectivo el ingreso por parte de las entidades colaboradoras, plazos que podrán ser modificados por orden ministerial respecto de aquellas autoliquidaciones recaudadas cuya periodicidad sea mensual o trimestral y cuyo vencimiento genérico de pago sea posterior al día 20 del mes o inmediato hábil posterior.

1.3 Pagos en especie

Se modifica la regulación en materia de pagos en especie con el fin de no dar trámite de manera taxativa a las solicitudes que se presenten ofreciendo bienes que por sus características no tengan ni puedan llegar a tener nunca la consideración de bienes del Patrimonio Histórico Español. Para ello se acude a la vía de la inadmisión por ausencia completa de fundamento que tradicionalmente viene regulando el derecho administrativo general. En estos casos no será posible la subsanación si no se aporta la autoliquidación que no obre en poder de la Administración.

Así, en el nuevo apartado 2 del art. 40 del RGR, tras la reforma operada por el Real Decreto 1071/2017, se establece:

«Procederá la inadmisión de la solicitud en los siguientes casos:

- a) Cuando a la misma no se acompañe la documentación acreditativa de la inscripción de los bienes en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de su inclusión en el Inventario General y se considere que el bien ofrecido, por su propia naturaleza, no comporta las características más básicas para poder formar parte del Patrimonio Histórico Español, calificándose la solicitud en estos casos como manifiestamente carente de fundamento.
- b) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de pago en especie.
- c) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que la solicitud de pago en especie se refiera a conceptos y periodos respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

En aquellos supuestos en los que la concurrencia de las circunstancias previstas en este párrafo c) se ponga de manifiesto una vez iniciada la tramitación de la solicitud de pago en especie, esta

última quedará sin efecto de forma automática, debiendo comunicarse al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional la presentación de dicha solicitud.

- d) La presentación de solicitudes de pago en especie reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

Se considerará, en todo caso, realizada la solicitud con la finalidad de dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria cuando se ofrezcan los mismos bienes que hayan sido ofrecidos en solicitudes anteriores.

La inadmisión determinará que la solicitud se tenga por no presentada a todos los efectos, y frente al acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de inadmisión deberá adoptarse por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A lo anterior hay que añadir la modificación en el ahora numerado apartado 3 del art. 40 y que antes era el apartado 2, por el que «No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el apartado anterior».

1.4 Aplazamiento o fraccionamiento de las deudas

El Real Decreto 1071/2017 ha traído también novedades en la regulación reglamentaria del aplazamiento o fraccionamiento de las deudas. En este sentido:

Primero. Se deroga el apartado 3 del art. 44, por lo que se suprime la excepción normativa que permitía el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas correspondientes a retenciones e ingresos a cuenta, adaptándolo así a la redacción de la LGT.

Segundo. En el supuesto de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se establece la obligación de declarar y aportar otros documentos que acrediten que las deudas tributarias no tienen la consideración de créditos contra la masa, en la medida en que las deudas tributarias correspondientes a dichos créditos no tienen la consideración de aplazables o fraccionables.

Para ello se introduce la letra h) al apartado 2 del art. 46 del RGR, por el que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento deberá incluir «Indicación de que la deuda respecto de la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa en el supuesto que el solicitante se encuentre en proceso concursal.»

También se introduce la letra f) al apartado 3 del mismo precepto, por la que se exige, en caso de concurso del obligado tributario, la citada obligación de «aportar declaración y otros documentos acreditativos de que las deudas tributarias no tienen la consideración de créditos contra la masa del correspondiente concurso.»

Tercero. En caso de concurrencia de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento con una solicitud de suspensión en sede de un procedimiento de revisión se da preferencia a la segunda solicitud provocando la inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para evitar la dilación en la tramitación del procedimiento. En consecuencia, incluso cuando la solicitud de suspensión sea subsidiaria, «se procederá, en todo caso, al archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la tramitación de la solicitud de suspensión.»

Cuarto. Se establece que se inadmitirá la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento «Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3.a) de la LGT, siempre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se refiera a conceptos y periodos afectados por la causa de suspensión respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.»

Quinto. Se clarifica el cálculo del importe de la garantía en el caso de los aplazamientos o fraccionamientos solicitados en periodo ejecutivo para que incluya los recargos del periodo ejecutivo que se hubieran devengado, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5 por ciento de la suma de ambas partidas.

1.5 Compensación de oficio en caso de obligaciones conexas

Otra modificación es la introducción de una nueva letra c) en el apartado 2 del artículo 58 del RGR para que quepa la compensación de oficio de cantidades a ingresar y a devolver relativas a obligaciones tributarias conexas que resulten de la ejecución de la resolución del recurso o reclamación económico-administrativa. En tales casos, se deberá producir el ingreso o la devolución del importe diferencial que proceda, procediendo igualmente la liquidación de los intereses de demora devengados.

1.6 El procedimiento de apremio

La regulación que el RGR lleva a cabo del procedimiento de apremio también se ve afectado por las modificaciones introducidas por el Real Decreto 1071/2017. Según indica la Exposición de Motivos del citado Decreto, las reformas tienen como fin aclarar el régimen revisor de los actos recaudatorios de las liquidaciones vinculadas a delito.

1.6.1. Causas de suspensión del procedimiento de apremio

Así, se añade un nuevo apartado a las causas de suspensión del procedimiento de apremio regulado en el art. 73 del RGR, para incluir al procedimiento asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, remitiéndose a los artículos reguladores del nuevo procedimiento en la LGT.

1.6.2 Ejecución de garantías

Se modifica el art. 74.1 del RGR para establecer que, iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la LGT, se procederá a ejecutar la garantía.

No obstante, si la garantía no es proporcionada a la deuda garantizada o si el obligado lo solicita, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía.

1.6.3 El embargo

Con el Real Decreto 1071/2017 también se introducen una serie de modificaciones en materia de embargo, que pasamos a enumerar:

Primero. Por lo que se refiere al embargo de depósitos y cuentas en las entidades de crédito, la redacción anterior del segundo párrafo del art. 79 del RGR indica que el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago existentes en dicha oficina. Con la redacción actual del citado precepto, la extensión del embargo podrá hacerse «al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago

existentes en dicha entidad de crédito, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.»

Se mantiene la línea normativa marcada desde la Administración tributaria de, si se me permite una expresión más coloquial, ponernos a todos a trabajar para la Administración ahorrándole trabajo de investigación. Con el conocimiento de la existencia de un depósito o una cuenta por parte del obligado tributario en una entidad de crédito, la Administración tributaria podrá obligar a dicha entidad a que extienda las obligaciones que se le derivan del embargo a todos los bienes y derechos que el sujeto tenga en esa entidad. Es cierto que en un sistema absolutamente informatizado quizá este encargo no sea costoso o no conlleve gran dificultad, pero tampoco debemos olvidar las consecuencias que para la entidad de crédito puede suponer incumplir una orden de embargo, hasta el punto de situarla en la posición de responsable solidario. Si el obligado tributario retira de la entidad bienes o derechos no incluidos expresamente en la orden de embargo, pero de los que la entidad tenía conocimiento al momento de recibirla, podrá ser considerada responsable solidaria con derivación, incluso, de la responsabilidad por las sanciones tributarias del obligado tributario. El supuesto de responsabilidad tributaria tipificado en el art. 42.2 de la LGT es excesivamente gravoso para una entidad de crédito como para dejar en manos del Reglamento la posibilidad de ampliar su campo de actuación.

Segundo. Se produce una modificación en los mismos términos para el embargo de valores depositados, entregados o confiados a una oficina de una entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, o cualesquiera otras entidades depositarias. Por lo que el embargo podrá extenderse a los demás bienes y derechos del obligado al pago existentes, ya no en la oficina a la que se dirige el órgano recaudador, sino a la entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.

Evidentemente, la crítica hecha al punto primero es extensible a este segundo punto.

Tercero. Se introduce un nuevo art. 88 bis, en el que se dispone la anotación preventiva, en el Registro de la Propiedad correspondiente, de la prohibición legal de disposición de determinados bienes inmuebles por parte de las sociedades cuando se hubiera embargado determinadas acciones o participaciones.

Cuarto. Se incluye un segundo párrafo al apartado 2 del artículo 100 a tenor del cual, y en relación con la enajenación de los bienes embargados, se preceptúa: «La subasta de los bienes será única y se realizará por medios electrónicos en el Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado con la única excepción de aquellos supuestos en los cuales la ejecución material se encargue por el órgano de recaudación a empresas o profesionales especializados, en los términos previstos en este reglamento.»

1.7 La exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública

La novedad que se introduce en la redacción del art. 128 del RGR es la de añadir, para los procedimientos por delitos contra la Hacienda Pública, a la deuda derivada de la responsabilidad civil, la de la pena de multa. Así:

- Ambas se acumularán en el procedimiento de apremio a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes.
- Ambas serán exigidas por la Hacienda Pública.
- En caso de impago, ambas se exigirán por el procedimiento de apremio.

2. Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria

2.1 Sobre las obligaciones formales

2.1.1 Ampliación de las obligaciones censales

La primera modificación que se lleva a cabo en el RGRI a través del Real Decreto 1070/2017, versa sobre diversos aspectos de los censos tributarios, especialmente, en relación con los sucesores.

En este sentido, se añade una nueva letra al art. 7, referido a la información censal complementaria respecto de las entidades residentes o constituidas en España incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, por la que habrá de constar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores los siguientes datos de los sucesores de entidades extintas, ya sea por transformación o por los supuestos recogidos en el art. 40 de la LGT:

- El nombre y apellidos o razón social.
- La denominación completa.
- El número de identificación fiscal.

Por lo que respecta a la declaración de baja del citado Censo, se modifica el art. 11.2 del RGRI para incluir un segundo párrafo de cuyo tenor, en los supuestos de sucesores de personas físicas regulados en el art. 39 de la LGT y en los supuestos de sucesores de personas jurídicas del art. 40 de la LGT, se deberá también informar de los datos relativos a la identificación de tales sucesores en la referida declaración de baja.

Asimismo, se modifican el apartado 2 del art. 12 del RGRI también en relación con los sucesores, para señalar que lo previsto con la nueva redacción del art. 11.2 será de aplicación en la declaración de baja en el Censo de Obligados Tributarios de las entidades a las que se asigne un número de identificación fiscal.

La última modificación sobre censos tributarios, y ya no referida a sucesores, es la del art. 12.3. Hasta ahora, la obligación de presentar copia de las escrituras o documentos que modifiquen los anteriormente vigentes por parte de las personas jurídicas y demás entidades, estaba referida a aquellos casos en los que las variaciones introducidas implicaran la presentación de una declaración censal de modificación. Tras la reforma tal obligación de presentación de los referidos documentos se extiende a los casos de declaración censal de baja.

2.1.2 Documento Único Electrónico

Con el Real Decreto 1070/2017 se adapta el uso del Documento Único Electrónico a la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización. De tal modo que las declaraciones censales de alta, modificación y baja deberán ser realizadas a través del citado Documento, que sustituye a la correspondiente declaración censal por personas o entidades que desarrollen una actividad económica.

2.1.3 Número de identificación fiscal provisional

Con el objeto de evitar que el número de identificación fiscal provisional pueda devenir permanente en el caso de entidades que no se hayan constituido de manera efectiva, se modifica el art. 24.3 del

RGGI para establecer un período de validez de un año del referido número de identificación fiscal provisional, a efectos de aplicar los correspondientes procedimientos de rectificación censal y de revocación del número de identificación fiscal.

2.2 Llevanza de libros registro

Se traslada al reglamento la especificación legal sobre llevanza de libros registro por medios telemáticos. En concreto, se incluirá en el apartado 1 del artículo 29 la referencia a que la normativa determinará los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

En concreto, tal especificación se refiere, por lo que está en vigor actualmente, a los sujetos pasivos del IVA inscritos en el régimen de devolución mensual, quienes deben llevar los libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, habiendo quedado exonerados de la obligación de presentar la Declaración informativa sobre operaciones incluidas en los libros registro (modelo 340).

No dudo que el desarrollo tecnológico nos lleva a un mundo sin papel donde todo se sustancie vía telemática y que ese futuro es ya, prácticamente, presente. Pero ni el legislador, ni el Gobierno en el uso de su potestad reglamentaria, ni la Administración tributaria deben olvidar que muchos obligados tributarios no tienen las competencias informáticas y tecnológicas que tales deberes impuestos exigen. Y si bien es necesario que exista una plataforma digital adecuada para que el sistema funcione, tal sistema puede estar abocado al fracaso si los destinatarios, como obligados a su cumplimiento, no saben o no pueden llegar a saber cómo manejarse en él.

2.3 El arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos a través de plataformas colaborativas

Por medio del Real Decreto 1070/2017 se introduce en el RGGI un nuevo artículo 54 ter con el fin, según reza la Exposición de Motivos, de prevenir el fraude fiscal por parte de las denominadas «plataformas colaborativas» que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos. De este modo, tales entidades, cuando lleven a cabo las citadas actividades de intermediación entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa referente a los bienes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

En el apartado 2 del art. 54 ter se especifica que, a los exclusivos efectos de la referida declaración informativa, «se entiende por uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad lucrativa u onerosa».

Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas, incluido el parcial, tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos. Si bien no tendrán tal condición de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5.e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido.

También se excluyen los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como, por ejemplo, los establecimientos hoteleros, los alojamientos en el medio rural, los albergues o los campamentos de turismo.

Asimismo, quedará excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.



Si de la información que las plataformas colaborativas están obligadas a proporcionar, la Administración tributaria descubre que un particular oferta de manera continuada el arrendamiento o cesión de uso de su vivienda con fines turísticos, podría pasar a tener la consideración de empresario.

La última exclusión se refiere a los casos de usos y contratos del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, salvo aquellas cesiones, señaladas más arriba, contenidas en la letra e) de este artículo 5.

La norma introduce una interpretación amplia del concepto de intermediario, al menos en lo que se refiere a los efectos relativos del apartado 1 del nuevo art. 54 ter, al considera como tal a «todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito».

Y junto a esta referencia conceptual genérica, incluye una específica de manera concluyente al señalar claramente cuál es el objetivo del precepto, que no es otro que dejar constancia indubitada de que tendrán dicha consideración de intermediario «las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que preste el servicio subyacente objeto de mediación o de la imposición de condiciones respecto de los cedentes o cesionarios del servicio en relación al mismo tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales».

En relación con la declaración informativa que deberán presentar los intermediarios citados, se deberá identificar con nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal al titular de la vivienda alquilada con fines turísticos o, en su caso, al titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos.

Asimismo, se deberá identificar el inmueble con especificación de la referencia catastral, así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.

Si tenemos en cuenta que la jurisprudencia comunitaria formula un concepto muy amplio de actividad económica, este deber de información va a poner de relieve una tendencia cada vez mayor de que muchos particulares terminen convirtiéndose en verdaderos empresarios o profesionales. En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2011 (asunto Slaby) afirma que, si una persona realiza gestiones activas de comercialización de bienes o servicios, recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios, debe considerarse que ejerce una actividad económica a efectos de IVA. Y ello con independencia de que las operaciones se realicen con habitualidad o de forma ocasional.

Si de la información que las plataformas colaborativas están obligadas a proporcionar, la Administración tributaria descubre que un particular oferta de manera continuada el arrendamiento o cesión de uso de su vivienda con fines turísticos, podría pasar a tener la consideración de empresario.

En este punto, además, hay que tener en cuenta que, como Javier Martín y Jesús Rodríguez Márquez han puesto de manifiesto, el Comité IVA de la Unión Europea se plantea si el mero hecho de unirse a una plataforma de economía colaborativa para ofrecer sus bienes o servicios –vehículos, apartamentos, etc- implica una conducta activa de comercialización y convierte en empresario al que actúa de dicho modo.

El último elemento que la norma exigirá a incluir en la declaración informativa se refiere al importe percibido por el titular cedente del derecho por la prestación del servicio de cesión de la vivienda con fines turísticos. Si la cesión fuera gratuita se indicará la gratuidad de la prestación.

Se dispone en el nuevo art. 54 ter de RGGI que se aprobará, mediante Orden Ministerial, un modelo de declaración, en el que se incluirá el plazo de presentación y contendrá la información a que se ha hecho referencia, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.

2.4 Información y asistencia a los obligados tributarios

2.4.1 Disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por 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 art. 12.3 de la LGT, se incluyen en la norma reglamentaria como una actuación más de información tributaria.

En este sentido, con la nueva redacción del art. 63.1 RGGI, se incluyen bajo el epígrafe de «Actuaciones de información», las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 LGT; esto es, los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario.

2.4.2 Las consultas tributarias

En materia de consultas tributarias se establece la presentación obligatoria por medios electrónicos para aquellos sujetos que deban relacionarse por dichos medios con la Administración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Por otra parte, para facilitar el cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua y, en particular, de la Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, se introduce reglamentariamente una información adicional que deberá suministrar el consultante en aquellas consultas tributarias que deban ser objeto de intercambio de información con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en cumplimiento de la citada normativa.

2.5 Documentación de las actuaciones y procedimientos tributarios

Se modifica el apartado 3 del artículo 97 para especificar que las comunicaciones se notificarán al obligado y se incorporarán al expediente.

Asimismo, se incluyen los oportunos preceptos para adaptar el Reglamento a la utilización de medios electrónicos en la emisión y notificación de comunicaciones, diligencias y actas.

Es el caso de la modificación del art. 99, que, en su apartado 1, permitirá que las diligencias puedan suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica. Y de la modificación del apartado 2 del citado precepto, donde se recoge que la tradicional entrega del ejemplar de la diligencia a la persona con quien ésta se entienda podrá ser sustituida por la entrega de los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados en el caso de diligencias que se suscriban mediante firma electrónica.

Se echaba en falta una regulación que aclarara la suscripción de diligencias electrónicas, dado el caso de situaciones en que el inspector actuante ponía ante el obligado tributario o su representante

la propia diligencia en medio electrónico (en una *tablet*, por ejemplo) para su firma directamente, casi sin posibilidad de ser leída previamente. Esta nueva norma garantiza, pues, el derecho del obligado tributario a leer el contenido de la diligencia antes de su firma electrónica.

En el mismo sentido de adaptar el reglamento a las notificaciones electrónica, la negativa a recibir los datos necesarios para el acceso a la diligencia por los medios electrónicos adecuados, tendrá la misma consideración de rechazo a efectos de lo previsto en el artículo 111 LGT que si se negase a recibir la propia diligencia físicamente.

Por su parte, en relación con la regulación de las notificaciones electrónicas, se deroga el art. 115 ter, mientras que el art. 115 bis sufre un severo recorte en tanto el régimen de notificaciones electrónicas aparece regulado en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en su normativa de desarrollo. Por ello, la nueva redacción del precepto se limita a una remisión a la Ley, especificando, eso sí, que, en el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

2.6 Procedimiento de gestión tributaria

2.6.1 El procedimiento de gestión iniciado mediante declaración aduanera para la liquidación de los tributos

El procedimiento de gestión iniciado mediante declaración aduanera para la liquidación de los tributos correspondientes sobre el comercio exterior es objeto de actualización para solventar algunos problemas y atender debidamente las particularidades que presenta este procedimiento derivadas de la normativa de la Unión Europea.

2.6.2 Rehabilitación por la Administración tributaria del número de identificación fiscal

Se modifican las circunstancias que posibilitan la rehabilitación por la Administración Tributaria del número de identificación fiscal previamente revocado para adaptarse al nuevo marco legal sobre esta materia.

En general, se especifica que las solicitudes de rehabilitación del número de identificación fiscal sólo serán tramitadas cuando se acredite que han desaparecido las causas que motivaron la revocación.

Por su parte, cuando de sociedades se trate, se añade como requisito específico que tal rehabilitación sólo tendrá lugar cuando, además, se comunique quiénes ostentan la titularidad del capital de la sociedad, con identificación completa de sus representantes legales, el domicilio fiscal, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar.

La falta de tales requisitos dará lugar al archivo de las solicitudes sin más trámites.

2.7 Procedimiento inspector

2.7.1 Los plazos del procedimiento inspector

En el Real Decreto 1070/2017 se operan una serie de modificaciones en el RGRI para ajustarlo a la nueva regulación que la LGT realiza de los plazos del procedimiento inspector.

Como es sabido, tras la última reforma operada en la LGT, en el procedimiento inspector se prevé, en lugar de las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración, determinados supuestos de suspensión y de extensión del plazo, los cuales deberán documentarse adecuadamente para que el obligado pueda conocer la fecha límite del procedimiento.

Así se estipula que «Los periodos de suspensión y de extensión del plazo del procedimiento de inspección, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad».

Por la misma razón, la remisión del expediente a la Comisión consultiva para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deja de ser causa de interrupción justificada para ser ahora causa de suspensión del procedimiento inspector.

También se suprimen las dilaciones no imputables a la Administración por la aportación del obligado de datos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta, al suprimirse la letra f) del art. 104.

2.7.2 Los requerimientos de información

Lo primero que se debe destacar de la modificación del art. 171.3 es una mejora en la redacción que le proporciona claridad interpretativa. Así, frente a la redacción inicial del precepto que señala «Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal (...)», la nueva redacción especifica ahora «Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración Tributaria (...)».

Si bien con tal modificación en este caso se mantiene el plazo general de 10 días, hemos de destacar que, con el objeto de dar una mayor seguridad jurídica en el procedimiento inspector, se explicita en el reglamento un plazo, inferior al inicialmente concedido, para contestar las reiteraciones de requerimientos de información que no deba hallarse a disposición del personal inspector y que se hayan incumplido por el obligado tributario. Este plazo será el de 5 días hábiles.

Por otra parte, en aras del principio de eficacia administrativa, se regula el tratamiento que debe darse a la documentación que los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración entreguen directamente al órgano de inspección actuante. De este modo, el tercer párrafo del art 171.3 aclara que: «Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos.»

Frente a la crítica hecha más arriba de imponer un sistema absolutamente telemático, en especial para los obligados tributarios del IVA, se ha de aplaudir aquí esta suerte de resquicio transitorio que, probablemente, desaparecerá en una futura reforma del Reglamento para invalidar toda entrega de documentos que no sea vía electrónica. En tanto el sistema recogido en la reforma de los reglamentos de desarrollo de la LGT está pensado para acoger plenamente la vía electrónica, de no haberse recogido tal previsión normativa toda entrega física de documentación podría no haber sido admitida por el por el órgano competente, pues su única obligación es la de recibirla vía electrónica. De momento, por tanto, y en espera de una futura reforma, la norma reglamentaria da validez a tales entregas sin dejar margen a la decisión del órgano competente.

2.7.3 Las actas de inspección

En relación con las actas de inspección podemos agrupar las reformas en dos grupos. El primero de ellos referido a reformas sustanciales y el segundo a reformas en la redacción que no suponen modificación del régimen regulador de las actas.



Se desarrolla reglamentariamente la extensión del plazo correspondiente a los períodos de no actuación del órgano inspector solicitados por el obligado tributario que se recogen en el art. 150.4 I, los cuales tendrán una duración mínima de 7 días naturales cada uno, no pudiendo exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

En el primer grupo de modificaciones incluimos dos reformas.

La primera de ellas es la modificación de la letra b) del art. 176.1 cuyo fundamento es la exigencia de adaptar la norma reglamentaria a la nueva regulación legal del procedimiento inspector. Por tal motivo, en las actas de inspección se ha de consignar la fecha de inicio de las actuaciones, el plazo del procedimiento y las circunstancias que afectan a su cómputo de acuerdo con los apartados 3, 4 y 5 del art. 150 de la LGT.

La segunda reforma se refiere a la supresión del apartado 4 del citado art. 176, por lo que desaparece la exigencia de que las actas se extiendan en un modelo oficial.

En el segundo grupo de modificaciones se incluyen aquéllas que afectan a cambios en la redacción. La justificación a la nueva regulación, según la Exposición de Motivos, es que la reforma pretende aclarar en el reglamento la fecha en la que se entiende dictada y notificada la liquidación en los casos de confirmación tácita de la propuesta contenida en las actas con acuerdo y de conformidad del procedimiento inspector. Sin embargo, a mi juicio, lo que se ha conseguido es dar una mejor redacción de los artículos 186.7 y 187.3 del RGRI, lo que es un logro a destacar, pero que no provoca ningún cambio en el contenido o alcance de los citados preceptos.

2.7.4 La duración del procedimiento inspector

En consonancia también con la profunda modificación legal, el reglamento se ha de adaptar a los nuevos términos reguladores de la duración del procedimiento inspector, por lo que el art. 184 del RGRI tiene una nueva redacción.

En atención a ella se desarrolla reglamentariamente la extensión del plazo correspondiente a los períodos de no actuación del órgano inspector solicitados por el obligado tributario que se recogen en el art. 150.4 I, los cuales tendrán una duración mínima de 7 días naturales cada uno, no pudiendo exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

En el apartado 2 del art. 184 del RGRI se exponen los requisitos que deberá contener la solicitud formulada para que pueda ser otorgada. Estos son:

- a) Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.
- b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
- c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.

No obstante, de la nueva redacción del precepto –si bien es algo confusa– parece desprenderse que la solicitud se entenderá automáticamente concedida si es presentada en plazo (por tanto, con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud)

y si comprende un período de entre 7 y 60 días. La denegación, en cambio, deberá notificarse expresamente y siempre antes del inicio del periodo solicitado. Por tanto, una vez presentada en plazo, si desde la Administración tributaria nada se dice, se ha de entender concedido el plazo de no actuación. Y tan sólo cabe entender automáticamente denegada la solicitud en caso de incluir un periodo inferior a 7 días.

También es posible que ante una solicitud correcta en tiempo y en forma, la Administración tributaria notifique antes de que se inicie el periodo solicitado de modo expreso su concesión, pero estableciendo un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.

El apartado 3 del citado art. 184 exige el conocimiento formal del obligado tributario de la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento inspector para que tales actuaciones tengan efectos interruptivos de la prescripción.

Sin embargo, en lo que considero un exceso normativo en el nivel reglamentario, a continuación, se detalla que tal efecto interruptivo alcanzará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se refiera procedimiento.

Sin embargo, si acudimos al art. 150.6 LGT, comprobamos cómo el legislador es más restrictivo en tanto exige al inspector actuante que informe al obligado tributario de los conceptos y periodos que alcanzan esas nuevas actuaciones que interrumpen la prescripción. La norma reglamentaria, en cambio, es más laxa en cuanto a obligaciones para la Administración tributaria y más generosa en cuanto al alcance de la interrupción de la prescripción.

2.7.5 Clases de liquidaciones

Con una finalidad aclaratoria, la norma explicita una serie de supuestos en los que la liquidación o liquidaciones derivadas del procedimiento de inspección tendrán carácter provisional.

En este sentido, en primer lugar, se procede, por parte del Real Decreto 1070/2017, a modificar la letra d) del art. 190.2 del RGRI, de tal modo que, mientras en la redacción anterior tenían carácter provisional las liquidaciones que anulaban o minoraban la deuda tributaria inicialmente autoliquidada, con la nueva redacción, tal carácter provisional lo tendrá toda liquidación que modifique la deuda tributaria.

En segundo lugar, se modifica la letra b) del art. 190.3, por la que también serán provisionales las liquidaciones que se dicten cuando no se haya podido comprobar la obligación tributaria por no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o «que no se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración».

En tercer lugar, se modifica la letra c) del art. 190.4 del RGRI cuyo fin ha sido, a nuestro parecer, la de aclarar la regulación existente de supuestos que el reglamento recoge como liquidaciones provisionales al exponer: «Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación».

En cuarto lugar, se incluye una nueva letra d) al art. 190.4 del RGRI por la que se recoge otro supuesto de liquidación provisional. Así, cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos que no lo están, se dictarán dos liquidaciones, teniendo ambas carácter provisional.

En los cuatro supuesto se sigue, a mi juicio, una de las líneas inspiradoras de esta reforma, como es la de mejorar la posición del órgano competente de la Administración tributaria; en este caso, la posición de la inspección a la hora de dictar un acta.

2.7.6 Obtención de datos para la estimación indirecta

Con la modificación operada en el art. 193.5 del RGRI, se desarrolla reglamentariamente la obtención por los órganos de inspección de muestras de datos en poder de la propia Administración tributaria para la estimación indirecta de bases o cuotas del obligado, preservando el carácter reservado de los datos de terceros que se hayan utilizado.

2.7.7 Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector

El Real Decreto 1070/2017 introduce dos modificaciones en el art. 196 RGRI. Por la primera de ellas, se añade un párrafo al apartado 2 por cuyo tenor el responsable deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la LGT durante el trámite de audiencia para que le sean aplicables las reducciones del art. 188.3 de la LGT.

Por la segunda modificación, inspirada, según la Exposición de Motivos, en el principio de economía y para que el procedimiento de declaración de responsabilidad pueda concluirse por el órgano inspector, ya no será necesaria la notificación efectiva al responsable antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal, bastando un intento de notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad o, en su caso, la puesta a disposición de la notificación por medios electrónicos en dicho plazo.

Esto lleva a plantearme si el principio de economía es tan importante como para limitar los derechos o garantías del responsable. O si más bien lo que prima es la pretensión expresamente declarada por el Ejecutivo de que el propio órgano inspector pueda dar por concluido el procedimiento de declaración de responsabilidad aun a costa de los referidos derechos y garantías del responsable.

2.8 Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

Tras la introducción en la LGT del Título VI sobre las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, se hacía preciso adaptar el RGRI a la nueva tramitación administrativa del delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, la cual se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

Como ya es sabido, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. Dicha apreciación podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En tales casos, quedarían sin efecto tanto las propuestas de liquidación como de sanción que se hubieran formulado; suspendiéndose, como ya se comentó más arriba, la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas.

Asimismo, se desarrolla la tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecian en el curso de un procedimiento inspector, distinguiendo cuándo no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo, y cuándo procede dictar una liquidación vinculada a delito.

Si ha de abstenerse de practicar la liquidación por aplicación de las previsiones del art. 251.1 de la LGT, en la tramitación a seguir se tendrá en cuenta los siguientes aspectos:

- a) No se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

- b) Se trasladará el expediente al órgano competente para interponer la denuncia o querella, para su remisión a la jurisdicción competente, o al Ministerio Fiscal.
- c) Dicha remisión determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector en los términos indicados en el artículo 150.3 de la LGT.

Por su parte, el procedimiento inspector continuará en los siguientes supuestos:

- a) Por la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querella ante la jurisdicción competente.
- b) Por la inadmisión de la denuncia o querella.
- c) Por resolución judicial firme en la que no se aprecie la existencia de delito.

La regulación reglamentaria se completa con las reglas generales de la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidación vinculada a delito. Tales reglas serán también aplicables para el caso del cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito cuando por un mismo concepto impositivo y periodo existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por éste. En tales supuesto se efectuarán dos liquidaciones provisionales de forma separada: por un lado, una propuesta de liquidación vinculada a delito, que contendrá todos los elementos en los que se aprecie indicios de delito; por otro lado, un acta de inspección con una propuesta de liquidación, que comprenderá la totalidad de los elementos comprobados incluidos los vinculados a delito, si bien minorándose la cuota de la propuesta de liquidación contenida en el acta con la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada a delito.

En todo caso, si se ha dictado una liquidación vinculada a delito, la Administración tributaria tener en cuenta las distintas resoluciones judiciales que se hayan podido dictar en el proceso penal, así como las decisiones del Ministerio Fiscal.

Asimismo, se incorpora a la norma reguladora del certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, en los casos de delito contra la Hacienda Pública, las deudas derivadas no sólo de la responsabilidad civil sino también de la pena de multa.

3. Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario

3.1 La conformidad del responsable

Como ya hemos visto en los dos reglamentos anteriores, la exigencia del art. 41.4 de la LGT de que el responsable preste su conformidad expresa a los efectos de la aplicación en las sanciones para que se produzca su reducción correspondiente, hace necesaria la adaptación en los reglamentos de desarrollo de la LGT. Así, en el RGS se hará con la modificación que, con el Real Decreto 1072/2017, se lleva a cabo del art. 7.3, que se remite directamente al nuevo art. 124.1 del RGR y que ya tuvo ocasión de exponer más arriba.

3.2 El cálculo de la sanción

Al existir una sanción específica en caso de incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, se modifican los preceptos del reglamento para no tener en cuenta en el cálculo de la sanción la regularización de bienes y derechos tanto en el extranjero como en el territorio nacional.

Así, por tanto, con la modificación del art. 8.2, cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3, excluyendo del coeficiente los citados incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas.

Por su parte, con la modificación del art. 10.1 del RGS, a dichos incrementos tampoco les será aplicable el coeficiente que determina la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción.

Con la modificación del art. 11.1, tampoco les será aplicable el coeficiente que determina la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción.

Asimismo, se excluyen tales incrementos de las cantidades a aplicar el coeficiente que determinará la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción, tal y como se desprende de la nueva redacción del art. 12.1.

3.3 Sobre las infracciones tributarias

En el Real Decreto 1072/2017 se incluyen cambios normativos en los preceptos reguladores de las infracciones en el RGS.

De este modo, se introduce en el art. 15 un nuevo apartado 15 por el que se elimina la responsabilidad por infracción formal por falta de presentación de la declaración por medios electrónicos o telemáticos cuando la declaración se hubiera presentado por otros medios y siempre que se presente la declaración por medios electrónicos o telemáticos sin requerimiento previo.

Además, con la introducción de un nuevo apartado 3 en el art. 16, se establecen las reglas a aplicar en el caso de retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Ello, según la Exposición de Motivos, con una doble finalidad: por un lado, aclarar determinadas cuestiones que no han sido tratadas con detalle en la LGT; por otro, dada la novedad de la figura del Suministro Inmediato de Información, la redacción tiene un marcado carácter pedagógico.

En primer lugar, el nuevo precepto define que se entenderá por retraso el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación. De concurrir este suministro posterior se estará ante el tipo de la letra g) del art. 200.1 de la LGT y no ante la conducta antijurídica de la omisión tipificada en la Ley.

Por otra parte, se especifica que únicamente será aplicable la multa proporcional del 0,5 por ciento en los supuestos relativos al Libro Registro de facturas expedidas y para el de recibidas, ya que es información con un importe numérico al que aplicar la multa proporcional.

Se estipula, además, que dicho porcentaje del 0,5 por ciento del importe de la factura «se aplicará sobre el importe total que corresponda a cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, recargos repercutidos y soportados así como las compensaciones percibidas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, deriven de la operación».

En el caso de los registros de facturación que se correspondan con operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará como importe total:

- En el supuesto de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, el relativo a la misma, con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago que corresponda.

- En el supuesto de que se trate únicamente del registro relativo al cobro o pago correspondiente, el que se refiera a la magnitud monetaria a informar de acuerdo con el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, se especifica la forma de aplicar el mínimo y máximo trimestral, para lo que se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

Adicionalmente, se aclara que los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias, constituyen el tipo infractor a los que será de aplicación la sanción de multa fija de 150 euros por registro.

3.4 El procedimiento sancionador

La primera medida normativa a incluir en este epígrafe se refiere la derogación del art. 24.4 del reglamento sancionador al no ser necesario reflejar que el inicio de la tramitación del delito fiscal suspende el plazo de resolución del procedimiento sancionador.

A su vez, con la introducción de un nuevo apartado 4 al art. 25, se considerará como dilación en el procedimiento sancionador al tiempo transcurrido desde el día siguiente a la orden de completar el expediente hasta la formalización de la nueva acta o se le dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta. En consecuencia, dicho período de tiempo no se incluirá en el cómputo del plazo de seis meses del procedimiento sancionador.

Por su parte, en relación con el ejercicio del derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, se le da nueva redacción al art. 26.1 del reglamento para adaptar la regulación de los plazos a las actuales especificaciones legales. Así pues, en primer lugar, el cómputo del plazo de renuncia a la tramitación separada en el procedimiento sancionador se realizará por meses; en segundo lugar, en dicho cómputo no se deducirán ni los períodos de interrupción justificada ni las dilaciones no imputables a la Administración tributaria; y, en tercer lugar, tampoco se computarán en materia de plazos los períodos de suspensión o de extensión del plazo del procedimiento inspector.

En la misma línea, y en tanto se ha eliminado en el cuerpo legal del procedimiento de inspección las interrupciones justificadas, se hace preciso también adaptar el art. 27.1 del reglamento sancionador para establecer que, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximos de duración del procedimiento, tal y como preceptúa el artículo 104.2 de la LGT, no se tendrá en cuenta en el cómputo de dicho plazo el tiempo transcurrido desde la fecha del primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador debidamente acreditado hasta la fecha en que dicha notificación se entienda producida.

3.5 Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública

Con las modificaciones que se introducen en los arts. 32 y 33 del reglamento sancionador, se adapta el régimen del procedimiento sancionador a la nueva regulación legal de la tramitación del delito fiscal en sede administrativa.

Así, tanto el pase del tanto de culpa por parte de la Administración tributaria a la jurisdicción competente, como la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, incluso el conocimiento por la Administración tributaria de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos, producirá las siguientes consecuencias:

- a) Si el procedimiento sancionador no se había iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de iniciarlo.

- b) Si el procedimiento sancionador ya estaba iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido.
- c) Si ya se hubiese impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución.

Si finalmente no se hubiera apreciado la existencia de delito se podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

4. Revisión en vía administrativa

Al haberse introducido importantes modificaciones legales en el ámbito de la revisión en vía administrativa orientadas a diversos objetivos como el reforzamiento de la seguridad jurídica, la reducción de la litigiosidad o el incremento de la eficacia administrativa, se hace necesario como corolario lógico, la aprobación de una serie de modificaciones a nivel reglamentario para conseguir de forma plena los objetivos perseguidos por la norma legal.

4.1 La suspensión de los procedimientos de revisión

En consonancia con lo anterior, con el Real Decreto 1073/2017 se introduce en el reglamento de revisión un nuevo art. 2 bis por el que quedarán suspendidos los procedimientos de revisión como consecuencia de la tramitación de los procedimientos amistosos previstos en los convenios y tratados internacionales. Será la autoridad española con competencia en los procedimientos amistosos en materia de imposición directa la que deba comunicar tal tramitación al órgano revisor.

Asimismo, dicha autoridad competente también deberá comunicar la terminación del procedimiento amistoso. En tal caso adjuntará copia del acuerdo de terminación, a los efectos de proceder a alzar la suspensión del procedimiento de revisión y de su resolución por parte del órgano de revisión.

4.2 El recurso de reposición

4.2.1 La suspensión del acto impugnado

Las modificaciones legales introducidas en materia de suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables, han conllevado la necesidad de adaptar en este sentido las disposiciones reglamentarias en materia de revisión.

De este modo, con el Real Decreto 1073/2017 se procede a la reforma del art. 25.1 del reglamento de revisión para preceptuar la no extensión de dicha suspensión a las impugnaciones que puedan realizar los responsables del artículo 42.2 de la LGT.

Este recorte de derechos a los responsables es, a mi entender, inadmisibles. Si ya la extensión de las sanciones tributarias a los responsables tributarios es un asunto polémico que roza la inconstitucionalidad, definir el alcance de sus derechos por una norma de rango inferior a la ley es un exceso que debería ser corregido en vía judicial. Estamos ante una obligación sometida a reserva de ley, por lo que en la regulación de la figura del responsable debería haber poco margen de actuación a la norma reglamentaria, máxime cuando se trate de limitar los derechos del responsable.

Se puede argumentar que la figura del responsable tributario no tiene fin punitivo sino el de garantizar el cobro de la sanción tributaria. O también que solo existirá responsable tributario que responda por la sanción si previamente hay una infracción a la que se le imponga una sanción. Y

quizá ese carácter de cosa juzgada es lo que lleva a la norma a limitar tales derechos; sin embargo, la imposición de una sanción previamente no implica firmeza en la resolución. Además, imaginemos el caso de una empresa a la que se le ha impuesto una sanción tributaria, pero que se desentiende de todo el procedimiento en tanto su situación económica financiera es tan mala que en un corto espacio de tiempo desaparecerá. En tal situación, no alega nada contra la sanción aun sabiendo que no había cometido infracción alguna. ¿Es justo que la negligencia o desdén de este sujeto infractor acarree graves consecuencias en un sujeto, como el responsable, al que, por aplicación del principio de culpabilidad no es posible imputarle ni por dolo ni por negligencia el hecho infractor y, por tanto, la sanción y, sin embargo, responderá por ella al sustraerle la norma su derecho de defensa?

El afán de evitar la litigiosidad que inspira la reforma reglamentaria lleva a la norma a conseguir ese fin a través de cercenar derechos en orden a imposibilitar a los sujetos el acceso a la tutela judicial efectiva.

Además, se establece que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento. La Exposición de Motivos del Real Decreto 1073/2017 justifica esta medida en, por un lado, la doctrina de los actos firmes y, por otro, en el hecho de que se podrían haber producido actuaciones de recaudación con otros obligados tributarios previamente a las actuaciones con el responsable.

4.2.2 Las devoluciones conexas

Por su parte, con la modificación que se introduce en el art. 25.2 se recoge reglamentariamente en los supuestos de obligaciones conexas la previsión legal que exige que, en caso de estimación de un recurso o una reclamación contra una liquidación de una deuda que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, la garantía aportada para suspender dicha liquidación quedará afecta al reintegro de la correspondiente devolución conexa.

4.2.3 Las garantías para la suspensión

Por último, en materia de garantías para la suspensión en vía revisora del acto impugnado, se modifica el art. 25.3 del Reglamento de revisión en orden a establecer que dichas garantías deberán cubrir los recargos que procedieran en caso de ejecución de la garantía del crédito público.

4.3 Las reclamaciones económico-administrativas

4.3.1 Atribución de competencia a otro órgano económico administrativo

En la modificación que del art. 28.5 del Reglamento de revisión realiza el Real Decreto 1073/2017, se contempla que el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central pueda atribuir a los miembros de cualquier órgano económico administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro.

En tal caso, se podrá constituir, según el precepto «como órgano unipersonal o como Sala de éste». Aunque la redacción es confusa con el uso de los pronombres, entiendo que con «éste» se refiere al órgano económico administrativo que tenía originariamente la competencia de resolver la reclamación.

Se añade, además, que las «resoluciones que dicten se entenderán adoptadas a los efectos de recursos en la sede que tenga atribuida cada tribunal o sala desconcentrada». Por lo que, colijo, aunque la competencia original era de un órgano, a partir de la atribución será del nuevo órgano por lo que toda tramitación será en su sede.

4.3.2 Los órganos unipersonales

Con la desaparición de la vinculación entre el procedimiento abreviado y los órganos unipersonales en la LGT, se hace necesario dar nueva redacción al art. 32.1 del Reglamento de revisión. En consecuencia, tras la nueva redacción dada por el Real Decreto 1073/2017, el precepto se limita ahora a definir a los órganos unipersonales de cada tribunal y de cada sala desconcentrada, que lo serán los «que sean designados por acuerdo del presidente del Tribunal Económico-administrativo Central entre los funcionarios que estuviesen destinados en tales tribunales o salas, a propuesta de sus respectivos presidentes».

4.3.3 La cuantía de la reclamación

La nueva redacción de los arts. 35 y 37 del Reglamento de revisión aporta el establecimiento de reglas concretas para el cálculo de las cuantías en las reclamaciones económico-administrativas. De este modo, nos encontramos con las reglas generales contenidas en el art. 35.1, que disponen:

- La cuantía de la reclamación será el importe del acto o actuación objeto de la reclamación.
- Para los actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias, se considerarán de cuantía indeterminada.
- En el caso de que lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiera practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos.

A partir de aquí, el propio precepto establece unas normas específicas para la cuantía de la reclamación en determinados supuestos:

- a) En las reclamaciones contra actos dictados por la Administración por los que se minore o se deniegue una devolución o compensación solicitada por el reclamante, la cuantía de la reclamación será la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar.
- b) En las reclamaciones contra actos de disminución de bases imponibles negativas declaradas por el sujeto pasivo, la cuantía de la reclamación será la base imponible negativa que haya sido suprimida por la Administración.

Si el acto administrativo exige además una deuda tributaria a ingresar, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes: la base imponible negativa declarada que ha sido suprimida o la deuda tributaria a ingresar.

Si además de la base imponible negativa declarada, se solicitó una devolución, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes, la base imponible negativa que ha sido suprimida, y el importe que resulte de la aplicación de lo establecido en el párrafo a) de este apartado.

Si los importes comparados determinan distinta vía de recurso o procedimiento, en virtud de la aplicación de los artículos 36 y 64 de este reglamento, se tendrá por mayor importe aquél que supere la cuantía necesaria para el recurso de alzada, y, en su defecto, aquél que supere la cuantía establecida para el procedimiento abreviado, aunque en términos absolutos sean inferiores.

- c) En las reclamaciones contra diligencias de embargo, la cuantía de la reclamación será el importe por el que se sigue la ejecución.
- d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, la cuantía de la reclamación será el importe objeto de derivación.

- e) En las reclamaciones contra sanciones, la cuantía de la reclamación será el importe de éstas con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones.
- f) En las reclamaciones contra resoluciones de procedimientos iniciados por una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por una solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la cuantía de la reclamación será la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración.

Si la solicitud no permitiera concretar la cantidad a la que se refiere, la reclamación se considerará de cuantía indeterminada.

- g) En las reclamaciones sobre determinados componentes de la deuda tributaria, a que se refiere el artículo 58 de la LGT, la cuantía de la reclamación será el componente o la suma de los componentes que sean objeto de impugnación.

En todo caso, cuando el acto administrativo objeto de reclamación incluya varias deudas, bases, valoraciones, o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento.

Las reclamaciones contra actos que realicen varios pronunciamientos y sólo alguno de ellos contenga o se refiera a una cuantificación económica, se considerarán de cuantía indeterminada.

En las reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares, se atenderá a la pretensión del reclamante.

4.4 Procedimiento general económico-administrativo

4.4.1 El régimen de las notificaciones electrónicas

El fuerte impulso a la relación entre ciudadano y Administración preferentemente por medios electrónicos que supuso la entrada en vigor de la Ley Procedimiento Administrativo Común, ha obligado, como ya hemos visto en con los anteriores reglamentos, a modificar el régimen de notificaciones. El procedimiento económico-administrativo no es ajeno a tal exigencia por lo que se ha producido una reforma del régimen de notificaciones en la vía económico-administrativa con una nueva redacción del art. 50 del Reglamento de revisión para incluir, junto al modo tradicional de notificación en papel y en el domicilio, el nuevo régimen de la notificación por medios electrónicos en los siguientes términos.

Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones:

- A los interesados.
- A los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario.
- A los órganos legitimados para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.
- A los órganos legitimados para interponer el recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

Las notificaciones se practicarán por el medio señalado al efecto por el interesado y será, en todo caso, por medios electrónicos cuando exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.



No sería deseable que fuera ahora la Administración tributaria quien hiciera un uso abusivo o fraudulento de su potestad de condenar en costas a quien recurra contra ella con el fin de instar a los obligados tributarios a pensarse dos veces el recurrir.

También se hará la notificación por medios electrónicos en aquellos casos en los que el reclamante designe en el mismo escrito un medio electrónico de notificación y un domicilio a efectos de notificaciones.

Ahora bien, si el reclamante no estuviera obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración y, sin embargo, tras designar un medio electrónico de notificación hiciera constar un domicilio a efectos de notificaciones sin manifestar la voluntad de dejar sin efecto la electrónica, la Administración le «requerirá en dicho domicilio para que en el plazo de diez días pueda expresar si pretende o no tal revocación, advirtiéndole que, en defecto de contestación, se entenderá que se mantiene como vía de comunicación la electrónica».

Si la situación fuera la de primero designar un domicilio a efectos de notificaciones y, posteriormente, señalar un medio electrónico de notificación, se entenderá que la notificación habrá de hacerse por este medio electrónico.

4.4.2 La cuantificación de las costas del procedimiento

El Real Decreto 1073/2017 afronta también la modificación del art. 51 del Reglamento de revisión, regulador de las costas del procedimiento en un doble sentido. Por un lado, dando redacción más clara o sistemática, o al menos pretendiendo hacerlo, a los conceptos de temeridad y mala fe como elementos esenciales para la imposición de una condena en costas por parte del órgano económico-administrativo; por otro, fijando directamente los criterios de cuantificación de costas.

En relación con el intento de dar claridad a los conceptos, el art. 51 define en su nueva redacción los conceptos de temeridad y mala fe. Podrá existir temeridad cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento. Por su parte, podrá apreciarse la mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental. También podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

En cuanto a la determinación directa de los criterios de cuantificación de costas el art. 51.2 del Reglamento de revisión las fija «en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado».

En el caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en esas cuantías mínimas de 150 y 500 euros respectivamente.

Asimismo, se otorga competencia de recaudación de las costas al Delegado de Economía y Hacienda, quien concederá el plazo de pago del art. 62.2 de la LGT, tras el que, si no se hubieran hecho efectivas, procederá el procedimiento de apremio para su exacción.

Es cierto que existen obligados tributarios que hacen uso abusivo o fraudulento del derecho a revisar y que colapsan los tribunales económicos administrativos. Sin duda, ante tales casos, es acertada tal previsión de condena en costas. Pero no sería deseable que fuera ahora la Administración tributaria

quien hiciera un uso abusivo o fraudulento de su potestad de condenar en costas a quien recurra contra ella con el fin de instar a los obligados tributarios a pensarse dos veces el recurrir.

4.4.3 Sobre la cuestión de competencias

Se incluye también en el Real Decreto 1073/2017 una modificación en la regulación del art. 53.1 del Reglamento de revisión en relación con cuestiones de competencias entre órganos económico-administrativos.

Con la reforma operada, cuando un órgano económico-administrativo reciba la reclamación y considere que la competencia corresponde a otro tribunal económico-administrativo, la remitirá de oficio y de forma motivada al tribunal que se estime competente, notificando tal remisión al interesado.

Si el acuerdo lo hubiera adoptado un tribunal económico-administrativo regional, el interesado podrá presentar en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, un escrito donde manifieste sus alegaciones ante el tribunal económico-administrativo destinatario.

Si éste último tribunal económico-administrativo fuera también un tribunal económico-administrativo regional, y también declina la competencia sobre el expediente, motivará su decisión y remitirá lo actuado al Tribunal Económico-Administrativo Central. En tal caso, será el TEAC quien decida y envíe las actuaciones al tribunal que deba continuar con la tramitación de la reclamación.

4.4.4 El recurso de anulación

Del nuevo tenor del art. 60.1 del Reglamento de revisión se constata que la competencia para resolver el recurso de anulación regulado en el art. 241 bis de la LGT, corresponderá al órgano del tribunal que hubiese dictado el acuerdo o la resolución recurrida.

Por su parte, el apartado 2 del citado art. 60 especifica que «Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa fuera susceptible de recurso de alzada ordinario, el plazo para la interposición de este último comenzará a contarse a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución del recurso de anulación».

En relación con este último precepto, la Exposición de Motivos del Real Decreto 1073/2017 advierte, como momento de comienzo del cómputo de los plazos para la interposición del recurso de alzada ordinario, el de la notificación de la resolución del recurso de anulación, «incluso en caso de silencio administrativo». Ante tal previsión expositiva y ausencia de norma reglamentaria que lo detalle, la duda que me planteo ante su lectura es ¿cómo puede haber silencio administrativo si hay notificación de la resolución del recurso?

4.4.5 Recursos en vía económico-administrativa

Con las modificaciones en la regulación contenida en el Reglamento de revisión, se reestructura también la disposición dedicada a los recursos. En este sentido, se reenvía el contenido relativo a sus notificaciones al precepto destinado a ellas.

Asimismo, se explicita que en el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario podrá solicitarse que se suspenda por los órganos de la Administración la ejecución de la resolución impugnada.

En estos casos, junto con la solicitud, se deberá aportar un informe en el que se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado de no acordarse la suspensión solicitada.

4.4.6 Del procedimiento abreviado

Para adaptar el Reglamento a la LGT se introducen varios cambios con el Real Decreto 1073/2017 para sustituir la anterior denominación de «Procedimiento Abreviado ante Órganos Unipersonales» por «Procedimiento Abreviado». Con ello se adapta el Reglamento a la LGT.

A su vez, y a través de una nueva redacción al art. 64, se limita el ámbito de dicho procedimiento abreviado exclusivamente a las reclamaciones de menor cuantía. En concreto, a las que sean de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Por su parte, con la modificación del art. 65 se suprime, como ya advertí más arriba, la referencia a la notificación y, además, se eliminan las disposiciones relativas a la vista oral ya que ésta desaparece del cuerpo legal.

Por último, por motivos de eficiencia, se amplían las competencias del Presidente del tribunal en este tipo de procedimientos al estar facultado, al igual que el Secretario del tribunal, para dictar los acuerdos previstos en los artículos 236.6, 238.2 y 239.4 de la LGT, incluso cuando no fueran el órgano competente para resolver el procedimiento abreviado que se tramite.

4.5 La ejecución de resoluciones

En relación a la ejecución de las resoluciones que afecten a obligaciones conexas, se introduce un nuevo párrafo en el art. 66.2 del Reglamento de revisión, para preceptuar que la Administración llevará a cabo la regularización de la obligación conexa tanto de oficio como a instancia de parte en el plazo de un mes.

Asimismo, se modifica el art. 67.1 para precisar que en los casos en los que con ocasión de la interposición de un recurso de alzada por la Administración se haya solicitado la suspensión, no va a proceder la reducción proporcional de la garantía aportada en la anterior instancia.

Finalmente, en tanto la regulación de un recurso específico contra la ejecución hace innecesario el régimen jurídico relativo al incidente sobre la misma, queda derogado el contenido relativo a dicho incidente. Por lo que la nueva redacción del art. 68 del Reglamento de revisión se limita a señalar que los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán solicitar al tribunal económico-administrativo una aclaración de la resolución.

