

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Esaú Alarcón García
Eduardo Sanz Gadea
Germán Orón Moratal
Marta Moreno Corte



AEDAF

Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte II)

Esaú Alarcón García

Profesor de la universidad Abat Oliba-CEU
Académico correspondiente de la RAJyL

Title

Criticism of the modification in the development regulations of the general tax law (Part II)

Resumen

El 1 de enero de 2018 entraron en vigor, como norma general, cuatro modificaciones en los reglamentos rituales de desarrollo de la LGT que afectan, de manera considerable, los ya de por sí menguados derechos y garantías de los contribuyentes. En la fase de información pública previa a su aprobación, la AEDAF llevó a cabo una serie de observaciones que fueron desatendidas en su integridad. En el presente estudio se analizan aquellos preceptos reglamentarios que adolecen de defectos que pueden determinar su derogación, al no tener anclaje legal, ir más allá de la norma que desarrollan o directamente contrariar el mandato legal.

Palabras clave

Revisión en vía administrativa, recaudación, gestión e inspección, procedimiento sancionador tributario

Abstract

On January 1, 2018, four modifications took place in the procedural regulations for the development of the general tax law that considerably affect rights and guarantees of the taxpayers. In the public information phase prior to its approval, the AEDAF carried out a series of observations that were ignored in their entirety. In the present study we analyze those regulatory precepts that suffer from defects that can determine their repeal, as they do not have legal anchoring, go beyond the norm they develop or directly contradict the legal mandate

Keywords

Administrative review, collection, check and inspection, tax sanction procedure

Recibido el 4-01-2019/Aceptado el 2-05-2019

Sumario

4. Cuestiones debatidas acerca del 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
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. El posible carácter *ultra vires* del apartado 3 del artículo 16 RST, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Siete del Reglamento
 - 4.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 4 del artículo 25 RST, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Nueve del Reglamento
5. Cuestiones debatidas acerca del 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
 - 5.1. Introducción
 - 5.2. El posible carácter *ultra vires* del apartado 1 del artículo 25 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Tres del Reglamento
 - 5.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 3 del artículo 39 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Ocho del Reglamento
 - 5.4. El posible carácter *ultra vires* del artículo 51 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Once del Reglamento
6. Bibliografía

4. Cuestiones debatidas acerca del 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 octubre¹

4.1. Introducción

Este proyecto normativo recibió un total de 8 observaciones en la fase de información pública, muchas de ellas centradas en el desarrollo de la infracción por el retraso en el suministro inmediato de información regulada en el novedoso artículo 16.3 RST. Asimismo, el Consejo de Estado llevó a cabo cinco observaciones en su dictamen, aprobado el 30 de noviembre de 2017, relativas cuatro de ellas a la parte dispositiva y una quinta al preámbulo del RD proyectado. Ninguna de ellas tuvo la consideración de esencial a los efectos de lo previsto en el artículo 130.3 del reglamento de dicha institución consultiva, siendo significativa la relacionada con una mención tan humillante como impertinente acerca del carácter pedagógico de la norma, que fue retirada de la redacción definitiva de su preámbulo.

4.2. El posible carácter *ultra vires* del apartado 3 del artículo 16 RST, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Siete del Reglamento

El RST incorpora un nuevo apartado tercero a su artículo 16, renumerándose así el conjunto de apartados de este precepto, que está dedicado a desarrollar las infracciones tributarias por el incumplimiento de obligaciones contables y registrales.

El apartado de nuevo cuño introduce, así, la regulación reglamentaria de la infracción por el retraso en la obligación de llevar Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, con la siguiente redacción:

«3. Cuando se trate del retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se aplicarán las siguientes reglas:

a) 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.

b) Procederá la multa proporcional del 0,5 por ciento del importe de la factura prevista en el artículo 200.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los retrasos relativos a los Libros Registro de facturas expedidas y facturas recibidas.

Dicho porcentaje 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:

i) 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.

ii) 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, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

¹ Cuando se trate acerca del Real Decreto 2063/2004, lo denominaremos por el acrónimo «RST».

Para la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

c) Procederá la multa pecuniaria fija de 150 euros por registro en los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, la novedad tiene el siguiente fundamento: «El artículo 29.3 de la LGT prevé que las disposiciones reglamentarias pueden establecer que la aportación o llevanza de los libros registro se efectúe de forma periódica y por medios telemáticos. En este sentido, el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, prevé la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural. Asimismo, los sujetos pasivos del impuesto no obligados a la llevanza de libros por este sistema podrán optar voluntariamente al mismo. Es el denominado Suministro Inmediato de Información (SII). En concordancia con lo anterior, se establece una infracción específica relativa al retraso en el cumplimiento de la obligación formal señalada en el artículo 200.1.g) de la LGT que se sanciona de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 200.3, penúltimo párrafo del mismo cuerpo legal. Este régimen sancionador es desarrollado en términos reglamentarios por el artículo 16.3. Así, en el reglamento 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 con la finalidad de aclarar determinadas cuestiones que no han sido tratadas con detalle en la LGT. En este sentido, se define qué se considera retraso en la llevanza electrónica de los libros registro para que se cometa la infracción, con el objeto de diferenciar esta conducta de la omisión contemplada legalmente. 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 determina también para estos casos qué se entiende por importe de la factura, con un concepto omnicomprendivo de todas las modalidades y se especifica la forma de aplicar el mínimo y máximo trimestral. Adicionalmente, se aclara que los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias se sancionarán con una multa fija de 150 euros por registro.»

En este sentido, el precepto que serviría de sustento legal a la modificación del Reglamento es el artículo 200.3 LGT, relativo a las infracciones tributarias por incumplir obligaciones contables y registrales, que indica lo siguiente:

«3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes.

La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del que les corresponda, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros.

La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros.

La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario se sancionará con multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza.

El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

La utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros».

La regulación reglamentaria desarrolla una novedosa infracción por el retraso, que no por el incumplimiento, de la obligación de llevanza de Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, que tiene lugar a través del suministro de los libros de facturación en un perentorio plazo de cuatro días naturales –ocho, en el primer año de implantación del sistema automatizado de suministro– desde la emisión o recepción de las facturas, de conformidad con lo previsto en el artículo 69 bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de IVA.

El establecimiento de este novedoso régimen sancionador por retraso adolece de serias deficiencias, lo que permite concluir que puede dar lugar a sanciones desproporcionadas, teniendo en cuenta que no se trata de una medida punitiva contra un incumplimiento sino frente a un diferimiento en la entrega de información de carácter formal.

Resulta fundamental, para llegar a tal conclusión, el hecho de que las multas se calculen en función del importe de las facturas afectadas por el retraso, a un tipo del 0,5 por ciento sobre el «valor-factura», lo que puede dar lugar a que empresas con pocos registros de facturación, pero de volumen elevado, se encuentren en peores condiciones que otras que emitan o reciban gran número de facturas.

El hecho de que se establezcan en la ley unos umbrales máximos y mínimos sobre el *quántum* sancionador –de 300 a 6.000 euros al trimestre– atenúan, pero no solventan, la falta de proporcionalidad de la norma, pudiendo incluso agravarla en determinados casos concretos.

En efecto, imagínese que únicamente se produce el retraso en el suministro de información de una factura recibida correspondiente a un servicio valorado en 5 euros, IVA incluido. Resulta que, si el contribuyente no comete más infracciones en el trimestre, la sanción que recibirá por este incumplimiento será de 300 euros –el umbral mínimo–, esto es, una punición sesenta veces superior a la factura que ha servido de base al ilícito.

Es más, imaginemos que este ciudadano ha cometido el mismo error en cuatro facturas de valor 5 euros, que recibe una por cada trimestre. Pues, en tal caso, se tendría que hacer cargo de cuatro sanciones por retraso de 300 euros cada una, es decir, un monto total de 1.200 euros, por retrasarse en enviar datos informativos –no por dejar de ingresar impuesto alguno ni, siquiera, por dejar de informar– sobre cuatro facturas de un monto total de 20 euros. En cambio, si esos cuatro retrasos en el suministro de información de facturas de 5 euros con IVA incluido –es decir, de 20 euros en junto–, se producen en un único trimestre, resultará que «sólo» habrá lugar a una multa de 300 euros, con lo que «sólo» será 15 veces superior al valor-factura.

Para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental, como es una sanción de este tipo, supera el juicio de proporcionalidad el Tribunal Constitucional tiene establecido un test –de origen en la jurisprudencia constitucional germana y que también ha adoptado en sus resoluciones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea– que exige constatar que se cumplan los tres siguientes requisitos o condiciones: (i) juicio de idoneidad, esto es, si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto; (ii) juicio de necesidad, es decir, si no existe otra medida más moderada para la consecución del mismo propósito con igual eficacia y (iii) juicio de proporcionalidad en sentido estricto, esto es, si la medida es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto.

Se concreta la regla de proporcionalidad en el Fundamento de Derecho 4º de la sentencia de 16 de diciembre de 1996, número 207/96, del TC, del siguiente modo:

«E) Principio de proporcionalidad.

Según doctrina reiterada de este Tribunal, una exigencia común y constante para la constitucionalidad de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales (por todas, STC 56/1996), entre ellas las que supongan una injerencia en los derechos a la integridad física y a la intimidad (por todas, SSTC 120/1990, 7/1994 y 143/1994), y más en particular de las medidas restrictivas de derechos fundamentales adoptadas en el curso de un proceso penal (por todas, SSTC 37/1989, 85/1994 y 54/1996) viene determinada por la estricta observancia del principio de proporcionalidad.

En este sentido, hemos destacado (SSTC 66/1995 y 55/1996) que, para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres siguientes requisitos o condiciones: "si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)". (...)

Así pues, para que una intervención corporal en la persona del imputado en contra de su voluntad satisfaga las exigencias del principio de proporcionalidad será preciso: a) que sea idónea (apta, adecuada) para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella (art. 18 C.E.D.H.), esto es, que sirva objetivamente para determinar los hechos que constituyen el objeto del proceso penal; b) que sea necesaria o imprescindible para ello, esto es, que no existan otras medidas menos gravosas que, sin imponer sacrificio alguno de los derechos fundamentales a la integridad física y a la intimidad, o con un menor grado de sacrificio, sean igualmente aptas para conseguir dicho fin; y c) que, aun siendo idónea y necesaria, el sacrificio que imponga de tales derechos no resulte desmedido en comparación con la gravedad de los hechos y de las sospechas existentes.»

No se puede poner en duda, en este sentido, la utilidad o idoneidad del establecimiento de un régimen de suministro casi instantáneo de información a la Agencia tributaria –primera fase del test de proporcionalidad–, cuya generalización puede dar lugar a una más ágil y eficiente gestión de la información recibida de los contribuyentes, en aras de evitar el fraude.

Ahora bien, lo que sí merece desaprobación es instaurar un sistema de intercambio de información que conlleve que la mora en la entrega de datos resulte tan gravosa para el infractor –segunda fase del test de proporcionalidad– como en la norma aquí tratada. En efecto, el régimen sancionador no dispone de una exclusión, de algún tipo de excepcionalidad, que evite incurrir en punibilidad tan gruesa en casos en que claramente la sanción exceda el interés objeto de defensa, como es el crédito público.

Para que una obligación de carácter informativo supere el juicio de necesidad se exige que la medida sea útil para los fines que persigue que, en el fondo, no son más que la aplicación de un sistema tributario justo de conformidad con el artículo 31.1 de la Carta Magna, sin que a tales efectos resulte posible instrumentar otra medida menos gravosa e igual de eficiente.

Evaluar el juicio de necesidad en una obligación de naturaleza informativa se fundamenta, por tanto, en comprobar si se han excluido aquellas operaciones o situaciones que no sean adecuadas por no servir al interés perseguido en el procedimiento en que dicha actuación se enmarca, esto es, aquella información que no tenga trascendencia tributaria en el caso concreto.

En el precepto comentado, el supuesto de hecho-base del ilícito no llega a la categoría de incumplimiento pleno, sino que se sanciona un mero retraso en el suministro de información y, como el cálculo de la punición tiene como base el «valor-factura» con unos techos trimestrales mínimos y máximos tan elevados, la aplicación del régimen sancionador puede dar lugar a resultados injustos.

Resulta incomprensible que, teniendo en cuenta las consecuencias de tipo económico a las que puede dar lugar la aplicación de la norma por un mero retraso, el Preámbulo del proyecto de RST hablara de que el nuevo artículo 16.3 «*tiene un marcado carácter pedagógico*», aunque gracias a la crítica efectuada por el Consejo de Estado y por alguna de las observaciones llevadas a cabo en trámite de información

pública –señaladamente, la de AEDAF–, se eliminara esa mención ciertamente hiriente del texto definitivo. No en vano, conceptuar un precepto de carácter sancionador como instrumento pedagógico no resulta propio de un Estado democrático.

Dejando eso a un lado y volviendo a la desproporción implícita en el régimen sancionador por el retraso en el suministro de esta información, *de lege ferenda* otra posibilidad más razonable sería que la sanción se basara en el concepto de «dato» o «conjunto de datos» que hubieran sido suministrados extemporáneamente, como ocurre en otros regímenes punitivos del ámbito tributario, como el de las operaciones entre partes vinculadas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En un régimen sancionador basado en datos, y no en el importe de las facturas, las sanciones podrían resultar mucho más ponderadas al daño que puede resultar del mero retraso en la formalización de una obligación puramente informativa como la que aquí se sanciona. Téngase en cuenta que el perjuicio para Hacienda no deriva de un defecto o diferimiento en el ingreso de una deuda tributaria, sino el retraso en enviar información de trascendencia para la Administración, por lo que no tiene lógica que la base de la infracción se refiera a un dato o a un registro, como es el de la contraprestación por el bien o servicio que aparece en la factura.

Tan es así que, en el propio precepto reglamentario, se hace una salvedad para los Libros registro de bienes de inversión, cuyo retraso en la entrega comporta una sanción que ya no se basa en el valor del bien de inversión, sino en el propio concepto de «registro».

Para perfeccionar el sistema, la punición por dato o registro podría variar en función del tiempo que hubiera durado el retraso, ponderando así su cuantificación.

Por todo lo anterior, puede entenderse que la sanción por retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT prevista en el artículo 16 RST, a modo de desarrollo del artículo 200.3 LGT, puede resultar desproporcionada y, por lo tanto, con visos de inconstitucionalidad.

4.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 4 del artículo 25 RST, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Nueve del Reglamento²

La redacción anterior del artículo 25 RST tenía 7 apartados, dedicados a las especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección tributaria.

El RD introduce un novedoso apartado 4, que obliga a reenumerar el resto de apartados, que pasan a ser un total de 8. El nuevo artículo 25.4 RST establece la siguiente regulación:

«4. En caso de retraso producido en el procedimiento sancionador como consecuencia de la orden de completar el expediente del procedimiento inspector a la que se refieren los artículos 156.3.b) y 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se computará una interrupción justificada en el procedimiento sancionador derivado del procedimiento inspector que se hubiera iniciado, desde el día siguiente a aquel en el que se dicte la orden de completar hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se le dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, *«en caso de que se dicte por parte del órgano competente acuerdo por el cual se ordene completar actuaciones (artículos 156.3.b) para el caso de las actas de conformidad y 157.4 de la LGT para las actas de disconformidad), a efectos del cómputo del plazo del procedimiento sancionador de seis meses, se considerará que concurre una interrupción justificada por el*

² El apartado 4 del artículo 25 del RST ha sido declarado nulo por la STS de 10 de julio de 2019, que resuelve el recurso 83/2018, planteado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

tiempo transcurrido desde el día siguiente a la orden de completar el expediente hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta.»

El precepto reglamentario trata de salir al paso de una cuestión problemática con la que se ha encontrado la Administración tributaria en el seno de los procedimientos de inspección respecto de los que, habiéndose dictado un acta y procediendo en unidad de acto al inicio de un expediente sancionador por parte del funcionario instructor del procedimiento, con posterioridad el órgano competente para liquidar ordena al actuario completar el expediente ordenándole la realización de actuaciones complementarias.

En estos casos, la ausencia de un anclaje legal para considerar ese período adicional de actuaciones inspectoras como causa de paralización del procedimiento sancionador ya en curso ha generado que, de retrasarse mucho esas actuaciones complementarias, se pueda producir la caducidad del expediente sancionador sin que, de acuerdo con el artículo 211.4 LGT, exista posibilidad de iniciar uno nuevo.

Se busca, por lo tanto, con la modificación llevada a cabo por el Reglamento, evitar que los retrasos en el procedimiento inspector se transfieran al cómputo del plazo máximo del procedimiento sancionador con el cual está relacionado y que el actuario decidió abrir –voluntariamente– antes de la liquidación definitiva.

En el curso del proceso prelegislativo que ha dado lugar al Real Decreto, la redacción del precepto introducido ha sido modificada, transformando lo que en el proyecto se denominaba «dilación» en el procedimiento sancionador en una «interrupción justificada» del mismo.

El objetivo del cambio no es una adaptación meramente terminológica, sino que más bien lo que parece pretenderse con la modificación es contornear el exceso reglamentario palmario que existiría de considerarse la circunstancia que plantea el precepto como una dilación, y no como una interrupción justificada.

En efecto, el cambio en los términos utilizados en el precepto se debe a buscar una supuesta habilitación legal en el apartado 2 último párrafo del artículo 104 LGT, según el cual *«los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.»*

Sin embargo, esa pretendida habilitación legal resulta inadecuada, puesto que el precepto de la LGT que se utiliza a tal fin forma parte de la Sección del texto normativo relativa a *«especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria»* –artículo 98 y siguientes LGT– y se da la especialmente relevante circunstancia de que la potestad sancionadora en materia tributaria no es parte integrante de dichos procedimientos.

En efecto, como es sabido, el artículo 83 LGT regula el ámbito de aplicación de los tributos, en cuyo perímetro se encuentran –apartado 3– *«los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este Título.»*

Además de la ausencia de mención expresa del procedimiento sancionador, resulta que la potestad sancionadora tampoco forma parte de ese Título –del Tercero– de la LGT, sino del Cuarto, de lo que claramente se deriva que no se le aplican en modo alguno las especialidades en materia tributaria de los artículos 98 y siguientes LGT y, señaladamente, resulta claro que el artículo 104 LGT no resulta en modo alguno aplicable al ámbito de la potestad sancionadora en materia tributaria.

Por lo que se acaba de exponer, tal habilitación legal no parece ni adecuada ni suficiente.

A mayor abundamiento, si aceptáramos dialécticamente que el artículo 104 LGT resulta aplicable al caso de autos, debe tenerse en cuenta que se trata de un artículo genérico que precisaría de concreción en cada uno de los diversos procedimientos tributarios existentes, encontrando un correlato claro en el

ámbito de las actuaciones de comprobación e investigación –artículo 150.3 LGT–, pero no así en materia sancionadora, en cuya instrucción –regulada en el artículo 210 LGT– no se prevé en modo alguno la existencia de causa de paralización alguna. Nuevamente, por lo tanto, el precepto introducido en el RST estaría huérfano de fundamento legal.

Se ha querido ver el fundamento legal del precepto reglamentario en el artículo 211.2 LGT que, a los efectos de determinar los períodos de interrupción justificada en los procedimientos sancionadores, remite a su vez al artículo 104.2 LGT que, por consiguiente, sí que serviría de fundamento legal al artículo 25.4 RST.

Concretamente, el precepto legal reza lo siguiente: *«El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley»*.

Desde la perspectiva de la técnica legislativa ese planteamiento es, cuando menos, alambicado porque resultaría poco razonable que una norma legal que regula un procedimiento especial –el sancionador, a través del artículo 211 LGT– se remita a otra norma legal que, ésta, es de aplicación genérica a los procedimientos tributarios salvo regulación específica en contrario –nos referimos al artículo 104 LGT– que, a su vez, se remitiría también a una norma reglamentaria de carácter especial limitada al ámbito sancionador.

Para aclararnos, el nacimiento del artículo 25.4 RST traería causa de un silogismo que partiría de una norma especial de carácter legal, que haría una remisión directa a una norma general también de carácter legal que, a su vez, se desarrollaría a través de una norma especial de carácter reglamentario.

Lo correcto, desde la perspectiva de la buena técnica legislativa, sería que una norma general de carácter legal –o suprallegal– remita en su desarrollo a una norma especial de carácter legal o, directamente, a una norma especial de carácter reglamentario, siendo lo contrario el perfecto ejemplo de cómo no se debe legislar si lo que se pretende es que el ciudadano conozca y sepa atenerse a las normas que le afectan y que debe aplicar y cumplir.

Dejando este aspecto no menor de lado, lo bien cierto es que también resulta como mínimo curioso que, en la contestación a una observación que fue formulada a este respecto por la AEDAF en el trámite de información pública acerca de este precepto, el Ministerio tampoco hiciera tal juego interpretativo, ni mencionara siquiera el artículo 211.2 LGT, refiriéndose exclusivamente a que el encaje legal se hallaría en el artículo 104.2 LGT párrafo 3º LGT. Lo mismo cabría decir respecto del dictamen del Consejo de Estado, que tampoco trae a colación dicho precepto.

En realidad, lo que ocurre es que el artículo 211.2 LGT dispone de un párrafo segundo cuya lectura evita interpretarlo como fundamento legal del precepto reglamentario introducido por el Reglamento, al señalar lo que sigue:

«Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de esta Ley, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado.»

Como se ve, esta norma regula expresa y singularmente la concurrencia del procedimiento sancionador con el inspector del que traiga causa, en un supuesto que da lugar a una extensión del plazo máximo de duración de éste y, consecuentemente, el de aquél. Se trata, por lo tanto, de una especificidad respecto al párrafo primero del propio precepto para los procedimientos sancionadores que se producen a causa de la previa existencia de un procedimiento inquisitivo, que determina que, de darse la circunstancia prevista en el precepto que se menciona de la LGT –es decir, que el contribuyente aporte una documentación requerida previamente y que dijo que no tenía o no podía aportar–, el

procedimiento sancionador extienda su plazo en paralelo a la extensión de plazo del procedimiento de inspección.

En otras palabras, este segundo párrafo del artículo 211.2 LGT ya está regulando *per se* una extensión del plazo del procedimiento sancionador nacido de un procedimiento de inspección, por lo que es sin duda una excepción al primer párrafo del mismo precepto y, a mayor abundamiento, es una regulación específica de rango legal de una materia que ahora se pretende regular nuevamente por vía reglamentaria.

Así pues, el silogismo que se construyó antes para poder considerar al artículo 211.2 LGT como fundamento legal del precepto que se viene comentando decaería, siendo posiblemente la existencia de este párrafo del precepto la causa por la que el Ministerio no quiso hacer referencia alguna al artículo 211.2 LGT en la contestación a la observación al proyecto de Reglamento ya que resulta ciertamente contradictorio y poco comprensible que, existiendo un precepto de rango legal que regula específicamente una extensión de plazos del procedimiento sancionador cuando concurre con otro inspector del que trae causa, ahora se introduzca otro supuesto que también suponga una extensión de plazos en idéntica circunstancia pero, esta vez, se haga por vía reglamentaria y sin tratarse de un desarrollo de lo ya previamente establecido en ese precepto legal.

Por consiguiente, el segundo párrafo del artículo 211.2 LGT refuerza la falta de anclaje legal del artículo 25.4 RST, que no solo nacería extramuros de una habilitación legal clara sino que, a más abundar, tendría una vida en paralelo a otro supuesto regulado por la LGT, algo ciertamente anómalo.

Nótese que, en última instancia, una norma como la que aquí se comenta produce un efecto indeseable para la relación tributaria, pues lo que hace es beneficiar al causante de la torpeza. En efecto, el supuesto de hecho del precepto únicamente puede derivarse de un doble error de la Administración pues, en primer lugar, el instructor finaliza el expediente cuando debió completar actuaciones y, simultánea o sucesivamente, también ha de concurrir que el propio instructor hubiera iniciado un expediente sancionador precipitada o pretemporáneamente.

A pesar de la doble falla procesal en la actuación del representante de la Administración, resulta que el perjudicado por tal torpeza no es su mandante sino el sufrido contribuyente, contrariándose así el axioma tradicional en Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Frente a ello podría alegarse que existirán casos en los que la orden de completar actuaciones no proceda de un error del instructor del expediente, sino de que ello se considerara pertinente a la vista de las alegaciones y pruebas aportadas por el obligado tributario.

Ello no eliminaría, no obstante, la torpeza de iniciar un procedimiento sancionador precipitadamente, cuando aún no se había dictado la liquidación. A fortiori, la realidad de la práctica diaria nos enseña más bien lo contrario, convirtiendo lo que debiera ser patológico en la norma general, de forma que no es inusual que al contribuyente se le inadmitan cuantas pruebas y alegaciones efectúe, siempre y cuando vayan en perjuicio de los intereses recaudatorios de la Administración.

Es decir, el panorama fáctico que se vislumbra para el contribuyente tiende a ser peor cuando se produce una orden de completar actuaciones y, de ahí, que deba considerarse que un precepto que permita considerar ese tiempo como una interrupción justificada, supone sin lugar a dudas empeorar la situación de un contribuyente que –no lo olvidemos– acaba de vivir una experiencia traumática para él, como es un procedimiento de comprobación e investigación tributaria.

En última instancia, tampoco parece que lo que aborda el precepto tratado sea un problema que merezca una solución infralegal con el objetivo de tapar una fuga defraudatoria, pues el artículo 209.2 LGT permite que los expedientes sancionadores puedan iniciarse hasta en los tres meses posteriores desde la fecha de notificación de la liquidación tributaria –y no de la propuesta de liquidación– de la que traen causa.

Por consiguiente, si tal problema de la caducidad de procedimientos sancionadores se produce en la praxis no es por una actuación indolente o fraudulenta del contribuyente sometido a una Inspección, sino porque se ha asentado en el quehacer diario de la Administración una suerte de norma consuetudinaria que lleva a que en el mismo momento de firma de la propuesta de liquidación se le comunique al contribuyente la apertura de un procedimiento sancionador que, en modo alguno, es exigida por la normativa y que podría comunicarse hasta tres meses más allá, incluso, de la liquidación final.

A ello debe añadirse el hecho de que la regulación del procedimiento sancionador es una materia en la que rige plenamente el principio de legalidad, con mayor énfasis que en el ámbito propiamente tributario, tanto desde el punto de vista material o sustantivo como en el ámbito formal o procedimental, como bien indican los artículos 25.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y 178 LGT.

De todo lo anterior se deriva, en definitiva, que un cambio como el efectuado no debería haberse llevado a cabo mediante una norma de rango reglamentario, lo que podría dar lugar a su anulación al contravenir los límites impuestos por el artículo 128 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común.

5. Cuestiones debatidas acerca del 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 mayo³

5.1. Introducción

Este proyecto normativo recibió un total de 11 observaciones en la fase de información pública. Asimismo, el Consejo de Estado llevó a cabo siete observaciones en su dictamen aprobado el 20 de diciembre de 2017, relativas a la parte dispositiva del contenido del RD proyectado, relacionadas respectivamente con los artículos 25.1, 28.3, 39.3, 41, 61, 65 y 67 RRVA. La primera, la tercera y la cuarta observación, tuvieron la consideración de esenciales a los efectos de lo previsto en el artículo 130.3 del reglamento de dicha institución consultiva, accediendo el Ministerio a cambiar únicamente la redacción final del artículo 41 RRVA para ajustarse a lo que se proponía por dicho organismo, dejando incólume los artículos 25.1 y 39.3 del reglamento, a los que se dedicará sendos apartados del presente capítulo.

Resulta sorprendente, por último, que el alto organismo consultivo no dedicara ningún apartado de su dictamen al artículo 51 RRVA, relativo a las costas del procedimiento económico-administrativo, al introducir cuestiones que hubieran merecido una observación esencial según opinión de esta parte.

5.2. El posible carácter *ultra vires* del apartado 1 del artículo 25 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Tres del Reglamento

La redacción anterior del artículo 25 RRVA, señalaba lo siguiente:

«Artículo 25. Suspensión del acto impugnado.

1. La mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

³ Cuando se trate acerca del Real Decreto 520/2005, lo denominaremos por el acrónimo «RRVA».

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en este artículo.

b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

c) Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de recurso de reposición, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa».

La modificación del citado precepto introducida a través del Real Decreto da lugar a la siguiente redacción, destacándose en negrita los aspectos novedosos:

«Artículo 25. Suspensión del acto impugnado.

1. La mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en este artículo.

b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

Asimismo, tratándose de sanciones que hayan sido objeto de recurso de reposición por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, «la modificación legal introducida en materia de suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables, ha conllevado la necesidad de adaptar las disposiciones reglamentarias en materia de revisión para que dichas normas reglamentarias prevean la posibilidad de que tales impugnaciones lleven aparejado la suspensión de las sanciones, sin que, por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 174.5 en relación con el artículo 212.3 de la LGT dicha suspensión se extienda a las impugnaciones que puedan realizar los responsables del artículo 42.2 de la LGT dadas las características específicas de dicha responsabilidad.

Así, el artículo 25.1 prevé que no se suspenda la sanción en el caso de las responsabilidades del art. 42.2 de la LGT.

Este precepto reglamentario tiene su habilitación legal en el artículo 174.5 de la LGT que establece que en los supuestos previstos en el artículo 42.2 de la LGT no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, relativo a la suspensión automática de las sanciones, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

Igualmente, en el último párrafo del artículo 25.1, como consecuencia de la doctrina de los actos firmes, y dado que previamente a las actuaciones con el responsable se podrían haber producido actuaciones de recaudación con otros obligados tributarios, se establece que la suspensión no afectará a las actuaciones de

recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del responsable.»

De todo ello se colegiría que la justificación de la modificación reglamentaria se encontrara en la habilitación que se concede por parte del apartado 3 del artículo 212 de la LGT, que regula los recursos frente a sanciones tributarias.

En este sentido, el precepto que supuestamente soportaría la base legal del reglamento señala textualmente lo siguiente:

«3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.»

El artículo que se acaba de transcribir regula, en sus últimos párrafos, dos supuestos en los que no se produce la suspensión automática que el propio precepto regula en sus letras a) y b), como son el pago de una deuda tributaria objeto de derivación de responsabilidad y el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 LGT.

Sin embargo, claramente el precepto alude a responsabilidades «por el pago de deudas» con referencia previa a «la deuda tributaria objeto de derivación».

Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria de conformidad con lo preceptuado expresamente por el artículo 58 LGT, la redacción reglamentaria ha excedido la previsión legal, lo que determina el carácter *ultra vires* del artículo 25.1 RRVA en su nueva redacción.

A esta misma conclusión también ha llegado el Consejo de Estado en su dictamen acerca de la norma que se encontraba en proyecto, formulando una observación de carácter esencial que no ha sido tenida en cuenta en la redacción definitiva del Reglamento⁴.

Más allá de la literalidad del precepto legal de la LGT, que no excluye de la suspensión a las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 LGT, como sí pretende sin amparo legal el precepto cuestionado del Reglamento, para llevar a cabo una correcta exégesis debe también tenerse en cuenta que lo contrario haría de peor condición al responsable que al sujeto que ha cometido una infracción.

En efecto, de no admitirse la suspensión automática de las responsabilidades por sanciones tributarias como indica el artículo 25.1 RRVA, se daría la circunstancia paradójica de que el responsable, figura de garantía del crédito tributario que no suplanta al obligado tributario principal sino que se sitúa junto a

⁴ Expediente número 950/2017, dictamen aprobado el 20 de diciembre de 2017.

él, sería de peor condición que este último, que es el que habrá cometido la infracción objeto de derivación.

De ahí, por lo tanto, que no sea un capricho ni un olvido del legislador el que la LGT se refiera únicamente a las responsabilidades por el pago de deudas y no a las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias, como sí hace el Reglamento.

Ad absurdum, sería como si el que comete una tentativa de asesinato tuviera una punición mayor, o menores garantías penales, que el autor material de dicho crimen.

Abundando en esta cuestión, debe ser tenido en cuenta también que el Tribunal Supremo viene reconociendo en los últimos años en el instituto de la responsabilidad tributaria una naturaleza jurídica sancionadora, siendo paradigma de ello su sentencia de 6 de julio de 2015, en unificación de doctrina nº 3418/2013 –con relación al artículo 42.1.a) LGT–, así como otras de 10 de diciembre de 2008 –recurso nº 3941/06–, 8 de diciembre de 2010 –recurso nº 4941/07– y 16 de febrero de 2015 –recurso 705/13–, debiendo mencionarse también la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.

De ahí se derivaría que, si nos hallamos ante una institución jurídica que tiene trazos de asemejarse a las sanciones tributarias, tampoco en este sentido tendría lógica hacer de peor condición al responsable que al sujeto que cometió la infracción, ahondando así en el carácter *ultra vires* del texto reglamentario.

Tan paradójica es la consecuencia que emana del precepto, que la propia MAIN del proyecto de Reglamento parece proponer la solución contraria, cuando en su punto tercero, relativo al impacto económico y presupuestario del proyecto, señala *in fine* que «*asimismo, la suspensión de la ejecución de las sanciones impugnadas por los terceros declarados responsables de las mismas incide en la disminución de costes para los mismos, por cuanto no deberán pagar la sanción hasta que no sea firme*».

De ello se deriva que, hasta el propio Ministerio proponente, considera lo más razonable que las sanciones derivadas al responsable sean objeto de suspensión automática hasta su firmeza, dejándole así en idéntica situación que al obligado principal.

Cambiando de cuestión, debe también ponerse en tela de juicio la defectuosa redacción conferida al último párrafo del propio artículo 25.1 RRVA, que establece que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.

La MAIN aclara los términos de dicho párrafo reglamentario, al puntualizar que hace referencia a que previamente a las actuaciones con el responsable se hubieran producido actuaciones de recaudación «*con otros obligados tributarios*», de tal manera que la suspensión obtenida por aquél no beneficiaría a las previas actuaciones de recaudación llevadas a cabo frente a estos.

Lo mismo cabe decir del Preámbulo del Reglamento, que también aclara que, «*como consecuencia de la doctrina de los actos firmes, y dado que previamente a las actuaciones con el responsable se podrían haber producido actuaciones de recaudación con otros obligados tributarios, se establece que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del responsable*».

Interpretado el precepto en el sentido patrocinado por la MAIN y por el Preámbulo del Reglamento, adquiere una lógica aplastante frente a la que no cabe oponer reparo alguno. Sin embargo, sin esas aclaraciones, la redacción de ese párrafo del precepto puede dar lugar a equívocos al intérprete, pues puede llegar a considerarse que se trata de una excepción a los efectos cautelares propios de la institución cautelar frente al propio responsable.

Debería, por tanto, haberse aclarado que se refiere a las previas actuaciones de recaudación llevadas a cabo frente a otros obligados, y no frente al responsable que obtiene la suspensión.

5.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 3 del artículo 39 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Ocho del Reglamento

La redacción anterior del artículo 39.3 RRVA señalaba lo siguiente:

«3. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa».

La modificación en la redacción del citado precepto que se introduce a través del Real Decreto da lugar a la siguiente redacción, destacándose en negrita los aspectos novedosos:

*«3. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. **No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.***

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.»

Según la MAIN del proyecto de RD, *«al igual que lo señalado anteriormente en el artículo 25.1 para el recurso de reposición, el artículo 39.3 prevé en el caso de reclamación económico-administrativa la suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables, teniendo en cuenta que dicha suspensión de acuerdo con lo previsto en el artículo 174.5 de la LGT en relación con el artículo 212.3 de la misma Ley no se extenderá a las impugnaciones que puedan realizar los responsables del artículo 42.2 de la LGT dadas las características específicas de dicha responsabilidad.*

Este precepto reglamentario tiene su habilitación legal en el artículo 174.5 de la LGT que establece que en los supuestos previstos en el artículo 42.2 de la LGT no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, relativo a la suspensión automática de las sanciones, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

Asimismo, al igual que lo dispuesto en el artículo 25.1 para el recurso de reposición, como consecuencia de la doctrina de los actos firmes, se prevé en el artículo 39.3 que los actos de recaudación que se hayan producido hasta ese momento respecto de otros obligados tributarios no quedarán afectadas por la eventual suspensión de las sanciones que afecte al responsable.»

Por los mismos motivos por los que se ha considerado que el penúltimo párrafo del apartado 1 del artículo 25 RRVA no está amparado en ningún precepto con rango legal, suponiendo un claro exceso reglamentario, debe considerarse que el mismo carácter *praeter legem* se encuentra ínsito en el nuevo párrafo introducido en el apartado 3 del artículo 39 RRVA, al impedir al responsable la suspensión en el pago de las sanciones tributarias que le sean objeto de derivación.

De idéntica manera, con respecto al último párrafo del artículo 39.3 RRVA, sus términos permiten una única interpretación ajustada a la legislación vigente, en el sentido de referirse al supuesto en que previamente a las actuaciones con el responsable se hubieran producido actuaciones de recaudación «con otros obligados tributarios», de tal manera que la suspensión obtenida por aquél no pueda beneficiar a las previas actuaciones de recaudación llevadas a cabo frente a estos.

5.4. El posible carácter *ultra vires* del artículo 51 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Once del Reglamento⁵

La redacción anterior del artículo 51 del RRVA, señalaba lo siguiente:

«1. El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad o mala fe del reclamante a los efectos de exigirle que sufrague las costas del procedimiento cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental.

En particular, podrá ser apreciada la existencia de temeridad o mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Dichas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente.

2. Cuando se imponga al reclamante el pago de las costas, estas se cuantificarán mediante la aplicación de los importes fijados por orden del Ministro de Economía y Hacienda atendiendo al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación.

3. Cuando se hubiese acordado exigir el pago de las costas del procedimiento, el órgano económico administrativo competente concederá el plazo a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al reclamante para que satisfaga las costas. Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.

4. No se impondrán al reclamante las costas del procedimiento cuando la reclamación hubiese sido estimada en primera instancia total o parcialmente.»

La modificación en la redacción del citado precepto por obra del Reglamento, da lugar a una serie de cambios que se destacarán en su redacción mediante negrita:

*«1. El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad **cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe** cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental.*

En particular, podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Dichas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente.

2. Cuando se imponga el pago de las costas, estas se cuantificarán 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 caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas referidas. Estas cuantías podrán actualizarse por orden ministerial.

3. Cuando se hubiese acordado exigir el pago de las costas del procedimiento, el Delegado de Economía y Hacienda competente concederá el plazo a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al obligado al pago para que satisfaga las costas. Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.

⁵ El apartado 2 del artículo 51 del RRVA ha sido declarado nulo por la STS de 3 de junio de 2019, que resuelve el recurso 84/2018, planteado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

4. No se impondrán las costas del procedimiento en el caso que las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente.

5. Contra la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, los cambios en este precepto se resumen en que «se explicitan las causas de temeridad (recurso o reclamación carente de fundamento) o de mala fe (abuso de derecho o fraude procedimental, en particular, recursos o reclamaciones con finalidad dilatoria) que fundamentan la exigencia de las costas.

Además, se regulan directamente los criterios de cuantificación de costas. En caso de que la reclamación tenga cuantía determinada será del 2 por ciento de dicha cuantía con un mínimo de 150 euros en caso de resolución por órgano unipersonal y 500 euros en el caso de resolución por órgano colegiado. Si la cuantía fuera indeterminada, las costas serán los importes mínimos reseñados. En cualquier caso, estas cuantías se podrán actualizar por orden ministerial.

Asimismo, se otorga la competencia para requerir de pago al Delegado de Economía y Hacienda, en orden a fomentar la aplicación efectiva de la condena en costas. Se modifica la redacción para poder contemplar la existencia de costas en un tercero ajeno al reclamante. Por ejemplo, en el caso de impugnación de actuaciones de particulares».

No cabe duda de que el precepto en cuestión desarrolla, reglamentariamente, las previsiones del apartado 5 del artículo 234 LGT, cuya redacción es la siguiente:

«5. El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, con mención expresa de los motivos por los que el órgano económico-administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma.

Cuando se hubiera interpuesto recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia quedará supeditada a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte en dicho recurso de alzada ordinario.»

Puede interpretarse que alguna de las nuevas previsiones reglamentarias excede de los límites de la ley o, cuando menos, introduce previsiones que requieren una regulación mediante ley formal, pasándose a evaluar todo ello comparando este nuevo gravamen con otras instituciones cuya naturaleza jurídica pueda resultar parecida.

Una primera posibilidad sería interpretar que la naturaleza jurídica de las costas judiciales y de costas económico-administrativas es la misma pero, de efectuarse este ejercicio hermenéutico, se haría evidente el grosero y desproporcionado método de cálculo de estas últimas que se incluye *ex novo* por el Reglamento.

En efecto, en este sentido, existen notas distintivas de esta obligación pecuniaria que la disimilan de las tradicionales costas procesales en el ámbito judicial.

La primera nota distintiva es que el procedimiento económico-administrativo no tiene naturaleza contradictoria, como ha señalado el propio Ministerio en su contestación a alguna de las observaciones efectuadas sobre el precepto proyectado. Esta circunstancia determina que sea una de las partes de la relación tributaria, concretamente la Administración, la que dirija, tutele y resuelva las reclamaciones económico-administrativas.

Tal innegable realidad conlleva que la aplicación *mutatis mutandis* de los criterios para la imposición de costas procesales «judiciales» al ámbito administrativo pueda dar lugar a situaciones arbitrarias, al ser la propia Administración quien se dirigió inicialmente frente al contribuyente a través de un procedimiento tributario, quien dictó una liquidación tributaria, quien en su caso sancionó y frente a quien se interpuso la reclamación, la que también resuelva acerca de estas costas, pudiendo así convertirse en juez y parte.

En segundo lugar, tampoco puede olvidarse el carácter obligatorio del procedimiento económico-administrativo para el contribuyente, que con habitualidad tiene que esperar entre tres y cuatro años –en única instancia, porque si hay segunda instancia el lapso temporal puede llegar a siete años– para que el discernimiento de la cuestión litigiosa que ha planteado frente a una liquidación tributaria pueda llegar a la vía judicial, en aplicación del mandato constitucional de acceso a la tutela judicial efectiva.

En efecto, la normativa en vigor exige al contribuyente la interposición de una reclamación económico-administrativa, que pueden convertirse en dos si la cuantía supera los umbrales para que resulte competente el Tribunal Económico-administrativo central, antes de tener acceso a la tutela de los Tribunales de Justicia, que son los órganos encargados de velar objetivamente por la resolución del pleito.

Por todo ello, teniendo en cuenta la plausible falta de objetividad de la Administración a la hora de resolver la reclamación del contribuyente al ser juez y parte, unido al hecho de que el procedimiento económico-administrativo solo puede verse como una carga para el ciudadano que desea acudir a su juez natural, es decir, una carga para la tutela judicial efectiva, la regulación de la imposición de costas debería ser lo más restrictiva posible, a fuer de evitar todo efecto disuasorio o impeditivo de acceso a la Justicia.

En otros términos, teniendo en cuenta estas circunstancias peculiares del procedimiento económico-administrativo, a las que cabe añadir el tradicional incumplimiento de sus plazos de resolución por parte de los tribunales económico-administrativos por su ingente carga de trabajo, el desarrollo de la regulación de las costas en estos procedimientos debería ser lo más acotada posible para que los órganos de la administración no tengan un margen excesivo de maniobra que pueda llevar a desviaciones de poder, lo que obliga a que se fijen clara, motivada y previamente los importes que, en su caso, puedan considerarse como costes de tramitación del procedimiento para el ciudadano y a poder ser, en ley en sentido estricto.

Otra característica de estas costas «administrativas» que las diferencia, *in peius*, de las tradicionales costas procesales judiciales es que frente a estas últimas existe un recurso directo, en un procedimiento incidental *ad hoc*, que en cambio no se permite en las costas en el ámbito económico-administrativo, frente a las que «no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente» –apartado 5 del artículo 51 RRVA–. De este punto se hablará *ut infra*.

Una segunda posibilidad sería interpretar que, dado el establecimiento de un importe porcentual del dos por ciento de la cuantía del procedimiento sin atender a los trámites cumplimentados en el concreto procedimiento económico-administrativo en que se impongan, las costas en el ámbito económico-administrativo no busquen resarcir los costes del procedimiento en que incurre la Administración sino que, más al contrario, se asemejen a una figura de caracteres cuasi sancionadores, que se uniría así a los recargos de los artículos 27 y 28 LGT y a las posibles sanciones tributarias que acompañen, en su caso, a la deuda tributaria liquidada.

Lógicamente, de ser esa su naturaleza jurídica se produciría una acumulación de medidas punitivas (sanciones) o compensatorias (recargos), lo que podría conllevar una duplicidad sancionadora prohibida por la Constitución. Pero, lo que es más importante todavía, la exigencia de un elemento cuasi sancionador debería efectuarse en norma con rango de ley, además de tener que cumplir los principios propios de la potestad sancionadora.

Por todo ello, la naturaleza sancionadora de las costas económico-administrativas también resulta descartable.

Un tercer escenario partiría de considerar esta nueva institución como una suerte de tasa, esto es, de «tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado» –artículos 2.2.a) LGT y 6 de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos–.

Tal categorización jurídica de las costas comportaría, en cumplimiento del artículo 8 LGT, que sus elementos esenciales –y, entre ellos, lógicamente su cuantificación– deberían regularse por una ley en sentido estricto, y no por un reglamento de desarrollo.

En ese sentido resolvió el debate planteado por la regulación efectuada por las conocidas como «tasas del espacio radioeléctrico» el Tribunal Supremo, en sentencia número 908/2013, de 25 de febrero, de la que se extrae lo que sigue –FD 2º–:

«Dicho motivo tiene por objeto la infracción del artículo 8.h) de la Ley General Tributaria de 2003, conforme al que "se regularán en todo caso por Ley [...] la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta".

Dicho artículo 8 precisa el contenido normativo de la reserva de ley tributaria que proclaman los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española de 1978, pero también de la preferencia de ley, esto es, de aquellas materias que constitucionalmente podrían ser reguladas por reglamento, para las que el legislador prefiere la ley. No se trata pues de dilucidar cuál sea el alcance de esa reserva constitucional de ley, su mínima dimensión indisponible para el reglamento, desde la Norma Fundamental, que la Sala de instancia conoce perfectamente y sigue con corrección, reproduciendo parte de uno de los pronunciamientos de este Tribunal Supremo sobre el particular, sino de determinar los contornos de esa "reserva" tal y como la ha diseñado el legislador ordinario.

Ha querido el legislador, en virtud de aquella disposición, ser él quien establezca la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y de los pagos a cuenta. En otras palabras, aun cuando dicha obligación no se considerase un elemento esencial o configurador del tributo y, por lo tanto, no operase respecto de ella la reserva de ley ex artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución, su establecimiento estaría vedado a la potestad reglamentaria, sin perjuicio de su necesaria colaboración, porque el legislador ha decidido atraer para sí la competencia para hacerlo. Es verdad que esta preferencia de ley no impediría, en principio, mediante una norma posterior de igual rango, deslegalizar la materia concernida, habilitando su regulación mediante un reglamento, pero tal decisión de legislador ha de ser expresa, precisa e inequívoca.

Pues bien, tratándose de la llamada tasa general de operadores en el sector de las telecomunicaciones, su establecimiento se dispuso por la Ley 32/2003, cuyo artículo 49, apartado 1, previó que los operadores y los titulares de derechos de uso del dominio público radioeléctrico o de recursos de numeración quedarán sujetos al pago de las tasas establecidas en el ordenamiento jurídico, cuya finalidad precisa en el apartado 2. Por su parte, el apartado 6 indicó que las tasas en materia de telecomunicaciones gestionadas por la Administración General del Estado y sus organismos públicos serían las recogidas en el anexo I de la propia Ley. El punto 1 de dicho anexo creó la tasa general de operadores, que cifró, como máximo, en el dos por mil de los ingresos brutos de explotación del operador, entendiendo por tales los derivados de la explotación de las redes y de la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley (párrafos primero y segundo). Señaló que el devengo se produciría, por regla general, el 31 de diciembre de cada año y se remitió a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para establecer anualmente el porcentaje a aplicar sobre los ingresos brutos de explotación obtenidos por el operador (párrafos tercero y cuarto).

El juego combinado del artículo 29.1 y del anexo I, punto 1, de la Ley 32/2003 satisface la reserva constitucional de ley, pues dicha norma legal, además de crear la tasa, establece las pautas generales para la determinación

de sus elementos configuradores (hecho imponible, devengo, sujetos pasivos, base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria), que después el Real Decreto 1620/2005 desarrollará y precisará en los artículos 3 a 8. Sin embargo, nada hay en la Ley sobre el modo de exacción y gestión del tributo ni, desde luego, sobre la obligación de los sujetos pasivos de presentar ante el órgano gestor la declaración correspondiente al periodo de devengo, ni sobre las consecuencias del incumplimiento de esta obligación, previsiones que aparecen por primera vez en el artículo 24.3 de la mencionada disposición reglamentaria, dedicado a las liquidaciones, dentro del capítulo VI sobre disposiciones comunes a todas las tasas, cuyo tenor literal es como sigue:

"A los efectos de la liquidación de las tasas, cuyas bases imponibles estén constituidas por los ingresos brutos de explotación, el sujeto pasivo deberá presentar ante el órgano gestor la declaración correspondiente al período del devengo, dentro del plazo de los seis meses contados desde el día siguiente al del citado devengo.

Si la referida declaración no se presentase en plazo, se formulará al sujeto pasivo requerimiento notificado con carácter fehaciente, a fin de que en el plazo de 10 días presente la liquidación provisional. Si no lo hiciera, el órgano gestor le girará una liquidación provisional sobre los ingresos brutos de la explotación determinados en régimen de estimación indirecta, conforme a lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluyendo el importe de la sanción y los intereses de demora que procedan".

Así pues, debemos concluir que el artículo 24.3 del Real Decreto citado infringe, como se sostiene en el primer motivo de casación, el artículo 8.h) de la Ley General Tributaria de 2003, con arreglo al que corresponde al legislador regular en todo caso la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

Cabría, sin embargo, sostener que la obligación disciplinada en el mencionado precepto reglamentario no se refiere al cumplimiento de la obligación tributaria principal, pero ello no es posible. La dicción del primer párrafo del artículo 24.3 del Real Decreto no ofrece la menor duda cuando dispone que "a los efectos de la liquidación de las tasas, cuyas bases imponibles estén constituidas por los ingresos brutos de explotación, el sujeto pasivo deberá presentar ante el órgano gestor la declaración correspondiente al periodo de devengo". La lectura del segundo párrafo arroja más luz pues habla de que, transcurrido el plazo de seis meses sin presentar la declaración, se requerirá al sujeto pasivo "a fin de que en el plazo de 10 días presente la liquidación".

Resulta evidente que la norma se está refiriendo a la liquidación de la tasa, mediante la determinación de los ingresos brutos (base imponible), fijando la cuota tributaria atendiendo al tipo de gravamen señalado en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Esta interpretación se impone, pues tratándose de una garantía de los ciudadanos para que sean sus representantes, democráticamente elegidos y titulares de la potestad legislativa, quienes establezcan tributos, dispongan sus elementos configuradores y delimiten sus obligaciones principales en relación con ellos, hay que rehuir de exégesis que conduzcan a una indebida ampliación de la potestad reglamentaria en este ámbito.

Por ello no resulta suficiente para dar cobertura legal y legitimar el artículo 24.3 del Real Decreto 1620/2005 con la genérica apelación que hace en su preámbulo a la disposición final tercera de la Ley 32/2003, pues la remisión que realiza esta disposición al reglamento se refiere a los ámbitos de la competencia del Gobierno y del Ministerio correspondiente, siendo pacífico que, en virtud del artículo 8.h) de la Ley General Tributaria de 2003, ni uno ni otro tienen atribuciones para establecer ex novo la obligación de presentar la declaración correspondiente al periodo de devengo.

Aún más, el exceso reglamentario se muestra todavía más nítido, si cabe, leyendo la parte final del párrafo segundo de ese artículo 24.3, que anuda al incumplimiento de la obligación de liquidación, no sólo el giro por la Administración del régimen de estimación indirecta, sino la imposición de una sanción, amén de los correspondientes intereses de demora, con lo que se introduce en un ámbito, el sancionador, en el que opera

la reserva de ley constitucional con mayor intensidad, y en el de los elementos configuradores del tributo, donde también actúa aun con menor fuerza que en el sancionador, disponiendo el cálculo de la base imponible por un método no previsto en la Ley.

Hemos de concluir, en suma, que el artículo 24.3 del Real Decreto 1620/2005 infringe el artículo 8.h) de la Ley General Tributaria de 2003, incurriendo, conforme al artículo 62.2 de la Ley 30/1992, en nulidad de pleno derecho. Así hemos de declararlo en esta sentencia, que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 72.2 de la Ley de esta jurisdicción, se publicará en el Boletín Oficial del Estado.»

Siguiendo este razonamiento, cabría comparar las costas económico-administrativas con las tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional o tasas judiciales, que han servido de base a una doctrina constitucional que merece la pena tener en cuenta.

Así, el Fundamento de Derecho 8º de la sentencia número 140, de 21 de julio de 2016, emitida por el Pleno del Tribunal Constitucional con relación a la regulación de las tasas judiciales derivada de la reforma en la materia efectuada por la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, aporta las siguientes enseñanzas:

«8. La proporcionalidad en la limitación de un derecho fundamental y, en este caso, del derecho de acceso a la jurisdicción y al recurso (art. 24.1 CE), comporta la concurrencia como se dijo antes de tres requisitos, el primero de los cuales es el de la "idoneidad" de la medida adoptada, en el sentido de que ésta ha de resultar adecuada para conseguir el objetivo propuesto por el legislador. El control de su observancia ha de hacerse en el presente caso, de acuerdo con los dos fines de la Ley 10/2012 que antes acabamos de identificar.

Así, en lo que concierne en primer término al fin de "racionalización" de la Justicia, el cual equivale a hablar, como veíamos, de un efecto preventivo o disuasorio frente a recursos infundados, las tasas que sirven en teoría a este propósito son las que contempla el art. 7 de la Ley 10/2012 para la interposición de recursos. Siendo así, resulta que su pago se impone de manera igual para la universalidad de justiciables que pretenden impugnar sentencias en los tres órdenes jurisdiccionales gravados.

Es claro que en este marco de indiferenciación, en el que todos abonan el mismo importe por la tasa indicada, el efecto preventivo o disuasorio se diluye para todo aquel que dispone de medios económicos suficientes, sin que pueda sentirse concernido por admonición alguna si su intención fuera la de interponer un recurso infundado, toda vez que se le exige exactamente el mismo esfuerzo económico que a los demás. Tal situación perjudica a su vez al justiciable que ejercita correctamente su derecho a recurrir; es decir, todo aquel cuya intención no es dilatar el cumplimiento de una sentencia dictada en su contra sino impugnarla porque la considera disconforme a Derecho, pero a quien, entonces, se le obliga a pagar esa misma tasa cuya cuantía elevada se ha fijado por la norma, precisamente, para erradicar un comportamiento procesal indebido que en realidad le resulta ajeno.

La imposibilidad de implementar un control ex ante para determinar cuándo un recurso puede reputarse objetivamente infundado, control que este Tribunal únicamente ha admitido en el supuesto de insostenibilidad de la pretensión como causa para denegar el beneficio de justicia gratuita (SSTC 12/1998, de 15 de enero, FJ 4; 182/2002, de 14 de octubre, FJ 4; 7/2008, de 21 de enero, FJ 2, y ATC 252/2013, de 4 de noviembre, FJ 1), no puede justificar la imposición indiscriminada de esta tasa, bajo el sustento de un propósito disuasorio frente a una patología a fin de cuentas minoritaria.»

Estas consideraciones obligan, pues, a centrar el debate en la redacción del nuevo apartado 2 del precepto, que fija la cuantificación de las costas en función de la cuantía del procedimiento, estableciendo asimismo unos umbrales mínimos dependiendo de si se trata de un procedimiento ante órgano unipersonal o colegiado.

El método de cuantificación utilizado denota que la voluntad ministerial no ha sido que con su imposición se resarzan los costes del procedimiento, sino más bien poner un impedimento más a que el contribuyente pueda discutir la liquidación tributaria acudiendo a tal efecto a su juez natural.

Ello puede dar lugar al pago de costas alejadas del coste real del servicio público ofrecido por la Administración y generando situaciones de palmaria desigualdad, lo que iría en contra de lo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional 102/2005, de 20 de abril, relativa a unas prestaciones patrimoniales de carácter público por servicios portuarios, cuando afirma en su Fundamento Jurídico 3 que las cuantías deben estar «*estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades*».

En este sentido, la primera circunstancia que merece reflexión es el establecimiento únicamente de umbrales mínimos, y no máximos, de modo que las costas pueden llegar a cantidades astronómicas en pleitos de gran cuantía.

Se adujo por parte del Ministerio, frente a una observación al respecto efectuada al proyecto, que la fijación de umbrales máximos podría tener consecuencias perniciosas, fomentando la litigación de las cuotas elevadas.

La verdad es que tal razonamiento se encuentra rayano al paroxismo, porque a nadie le gusta pagar más impuestos que los que legalmente le corresponden, ni por ende recibir liquidaciones tributarias infundadas de cuantía elevada que «le permitan», irónicamente hablando, aplicar umbrales máximos en sus costas procesales. Más, si cabe, en un ámbito como es el tributario, en el que como es por todos conocido rige la obligación –genéricamente hablando– de pagar o avalar la deuda para poder discutirla.

Puede ser que el razonamiento quiera incidir en la circunstancia de que, con tal umbral, se haría de peor condición al que menos cuota tributaria liquidada ha recurrido que al que tuviera una cuota elevada, pero ese mismo razonamiento se rebate por sí solo si nos vamos al otro lado del péndulo: la fijación de umbrales mínimos determina entonces que, aquel contribuyente con cuotas liquidadas más bajas, tenga menos incentivos o psicológicamente le tenga más miedo a recurrir que aquél a quien se le liquidan cuotas altas o, lo que es lo mismo, fijar umbrales mínimos supone una limitación exacerbada al derecho a la tutela judicial efectiva de aquella persona que recibe una liquidación tributaria de cuantía reducida.

En definitiva, existiendo umbrales mínimos que sin duda restringen el derecho a recurrir de aquellos contribuyentes que reciben liquidaciones reducidas en su contra, el no establecimiento de umbrales máximos no resulta razonable, debiendo considerarse un síntoma de la desproporción de la norma. O, en otras palabras, se hace de peor condición al contribuyente con deudas tributarias más bajas, que muchas veces dejará de discutir la liquidación recibida por esos mínimos que sí que resultan inamovibles, según la nueva redacción del precepto en cuestión⁶.

Para culminar este apartado, merece la pena volver a la doctrina emanada de la STC acerca de la tasa para el ejercicio de la potestad jurisdiccional realizadas en la sentencia antes mencionada –F.Dº 13º–,

⁶ En este sentido, debemos volver a las enseñanzas que aporta la STC antes mencionada, de la que extraemos ahora su Fundamento de Derecho Decimoprimer, con subrayados por nuestra parte: «11. En cuanto a la cuota fija, la demanda sostiene que la imposición de la tasa en sus actuales importes, puede comportar una medida de efectos inhibidores o disuasorios y, por ello injustificadamente desproporcionado, en los siguientes ámbitos de tutela jurisdiccional donde su pago se muestra especialmente gravoso: (i) las demandas de pequeña cuantía en el orden contencioso-administrativo y (ii) la interposición de recursos (segunda instancia y recursos extraordinarios) en los tres órdenes jurisdiccionales donde la misma es exigible, conforme se explicará de inmediato. (...)»

Se ha recordado antes en esta Sentencia (fundamento jurídico 3) y no hace falta insistir en ello, que lo que está en juego en todos los procesos del orden contencioso-administrativo no es, únicamente –aunque ya sería bastante–, el ejercicio de un derecho fundamental con el fin de impetrar la protección de derechos subjetivos o intereses legítimos en conflicto, sino la propia efectividad del mandato constitucional de los arts. 103.1 y 106.1, con los que se asegura el sometimiento de las Administraciones públicas al imperio de la ley y el control de su actividad. Existen, pues, poderosas razones de orden público contrarias a desestimular a los ciudadanos para que dejen de promover el control de la legalidad ante los tribunales contencioso-administrativos.

Cuestión distinta –como hemos dicho también–, es que las leyes establezcan consecuencias para quien abuse de su derecho de acceso, a la jurisdicción o al recurso, por mala fe o temeridad, en términos de posible condena en costas por esta causa o a través de la imposición de una multa del art. 247 de la Ley de enjuiciamiento civil (LEC). Además, en el recurso contencioso-administrativo el régimen de condena en costas, en primera o única instancia, se ha equiparado al proceso civil (art. 139.1 LJCA, reformado por el art. 3.11 de la Ley 37/2011, de 10 de octubre), por lo que con carácter general rige el principio del vencimiento salvo que se trate de estimación parcial de la demanda o incluso estimación total, si el asunto presenta a criterio del Juez serias dudas de hecho o de derecho.

que puede servir de base para apreciar la falta de proporción del método de cuantificación establecido reglamentariamente para las costas económico-administrativas:

«Corresponde referirnos en último lugar desde la misma perspectiva de vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), a la queja de falta de proporcionalidad de la cuota variable prevista, tanto para procesos de primera o única instancia como respecto de la interposición de recursos, en el apartado 2 del propio art. 7 de la Ley 10/2012, una vez más referida a su exigencia a las personas jurídicas, tras la pérdida parcial de objeto del recurso.

Dicha cuota variable comporta recaudar una segunda cantidad en función de un porcentaje determinado sobre el valor económico del litigio, siempre que sea calculable dicho valor conforme a las reglas de procedimiento y, de no ser así, aplicando a estos efectos un valor ficticio de 18.000 €, conforme determina previamente el art. 6.2 de la propia Ley 10/2012.

Así regulada, esta cuota variable eleva innecesariamente la carga económica de la entidad actora o recurrente en todos los grados de la jurisdicción en los que satisface su pago, sin que sea posible discernir a qué criterio responde su exigencia, puesto que la memoria del análisis de impacto normativo nada aclara sobre el particular:

a) Si se trata de presumir como riqueza patrimonial, la mera solicitud de una tutela judicial concreta no puede estimarse un parámetro objetivamente adecuado. En muchas ocasiones lo que se solicita a diario a un tribunal de justicia es la reparación de una pérdida patrimonial ya sufrida (así, las demandas por daños y perjuicios), la evitación de esa pérdida (una tutela declarativa con el único fin de proteger un bien o derecho ante actuaciones de terceros; las reclamaciones contencioso-administrativas contra la imposición de prestaciones pecuniarias o sanciones ilícitas); la condena al pago de créditos civiles o mercantiles no satisfechos con los cuales poder hacer frente a gastos corrientes de la empresa; o, en fin, el poder oponerse a una ejecución que se entiende indebidamente despachada en su contra, etc.

La justificación del importe de la tasa en los procesos contencioso-administrativos, ya sea en general y menos si cabe en reclamaciones de pequeña cuantía, no puede sostenerse en la afirmación defendida por el Abogado del Estado en su escrito de alegaciones, de que la tasa va dirigida a quienes deducen pretensiones con una "alta probabilidad de estimación", cuestión ésta, en realidad, a priori imposible de garantizar. Tampoco hay datos para inferir, como señala igualmente el representante del Gobierno, que la cuantía de la tasa judicial sirva para estimular a la Administración a reconocer las pretensiones del afectado en la vía administrativa o, como muy tarde, a allanarse a la demanda que este último presente.

Por otro lado, el legislador ha reducido la posibilidad de sometimiento a arbitraje en los conflictos administrativos, solamente a los planteados entre sus propios órganos (disposición adicional única de la Ley 11/2011, de 20 de mayo, de reforma de la Ley 60/2003).

En consecuencia, la tutela dispensada por los tribunales de justicia es la única vía que tienen los ciudadanos para lograr el control de la actividad administrativa contraria a Derecho. Y que en las demandas de poca cuantía, en no pocas ocasiones incluye el cuestionamiento de disposiciones generales por el cauce de los recursos indirectos, cuya estimación da lugar al planteamiento de la cuestión de ilegalidad de los arts. 27 y 123-126 LJCA, para su remoción del orden jurídico.

El Real Decreto-ley 3/2013 incorporó al apartado 1 del art. 7 de la Ley 10/2012, el límite por pago de la tasa, del 50 por 100 del importe de la sanción económica recurrida. Sucede, sin embargo y en primer lugar, que la imposición de una multa no agota el catálogo de posibles reclamaciones a la Administración, de modo que esta reducción objetivamente resulta parcial y limitada, ignorándose el criterio legislativo que ha conducido a hacer esta específica selección, en estos términos (el epígrafe III de la exposición de motivos de aquel Real Decreto-ley apenas informa de su introducción). En segundo lugar, el límite incorporado no desactiva en ese ámbito sancionador el efecto indebidamente disuasorio que genera ya sea, ex art. 7.1 de la Ley, la tasa de 200 € si el asunto debe conocerse por los trámites del proceso abreviado, como tampoco la tasa de 350 € si ha de ventilarse por el proceso ordinario (de acuerdo a cuál sea el órgano judicial competente para conocer el recurso, arts. 8 y siguientes LJCA 29/1998, en relación con el art. 78), teniendo en cuenta que al pago del tributo hay que unir los gastos de honorarios de abogado y, en su caso, aranceles de procurador cuando este último actúa (art. 23 LJCA).

Asimismo, la reducción del importe de la sanción en caso de pago voluntario, prevista tanto en materia tributaria (art. 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria), como de tráfico (arts. 93 y 94 del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, que aprueba el texto refundido de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad), no representa en muchos casos una verdadera opción en el caso de pequeñas cuantías, más bien la única salida en términos económicos que tiene el afectado, incluso aunque esté convencido de la ilicitud del acto sancionador, puesto que reclamar judicialmente le supone sufragar una suma igual o superior a la de la propia multa. Todo esto facilita de facto una inmunidad de jurisdicción a la Administración pública autora de esas resoluciones."

Por si lo dicho no fuera suficiente, ya hemos mencionado que el art. 4.1 de la Ley 10/2012 ha establecido la exención de la tasa judicial para las demandas de reclamación de cantidad en procesos civiles, verbales y monitorios, que no superen los 2.000 €; sin que exista una justificación objetiva para excluir una medida de esta misma índole en el ámbito contencioso-administrativo, por las razones que ya se han indicado.

De acuerdo con lo expuesto, tanto la tasa de 200 € para la interposición del recurso contencioso-administrativo abreviado, como la de 350 € para la interposición del recurso contencioso-administrativo ordinario, ambas previstas para las personas jurídicas en el art. 7.1 de la Ley recurrida, resultan desproporcionadas y por ello contrarias al derecho de acceso a la jurisdicción (art. 24.1 CE).»

Gran parte de esos casos no comportan en modo alguno un enriquecimiento para la entidad que deduce la demanda, el recurso o la oposición a la ejecución. Pero incluso cuando la estimación de lo pretendido pudiera llevar consigo un aumento neto de su patrimonio, se precisa primero de una sentencia favorable que así lo declare y que además devenga firme, extremo éste que ni ha concurrido todavía al momento (inicial) de tener que pagar la tasa, ni puede, de hecho, que llegue a producirse si no vence en juicio. Pese a ello, se la grava con una suma adicional que comporta cientos o miles de euros, a abonar junto con la tasa fija.

b) Tampoco el criterio del valor del litigio guarda relación con el coste del ejercicio de la función jurisdiccional, sino que además las desigualdades se producen en un mismo tipo de procedimiento. De este modo, personas jurídicas que ventilan sus derechos por el mismo cauce judicial y cuya pretensión de tutela trae consigo esencialmente idénticos "costes generados por la actividad jurisdiccional que conlleva juzgar las demandas" (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 4), satisfacen sin embargo una tasa distinta, con diferencias entre sí de hasta varios miles de euros. Esto da lugar a una desigualdad de trato entre justiciables carente de justificación objetiva y razonable, operando un efecto inhibitorio o disuasorio del derecho de interposición de la demanda o recurso correspondiente.

Cabe concluir de modo más general, que en nuestro Estado social y democrático de Derecho, el cual propugna entre otros valores superiores de su ordenamiento jurídico la justicia y la igualdad (art. 1.1 CE), el pago de un tributo no puede obstaculizar el ejercicio de un derecho fundamental.

Se declara por tanto que la cuota variable prevista en el art. 7.2 de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, resultan inconstitucionales por infringir el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción y al recurso (art. 24.1 CE), para personas jurídicas, sin necesidad de entrar a valorar los porcentajes y límite de la escala variable vigente para estas últimas.»

De manera alternativa a la asimilación de las costas económico-administrativas a las costas procesales o a la categoría de las tasas, podríamos entender que aquéllas se subsumen en la categoría de prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria. Sin embargo, ello no impide tampoco que, de conformidad con la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre y con arreglo al artículo 31.3 de la Constitución, al tratarse de «la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público –F.Dº 3º–».

Un segundo aspecto que debe reprocharse a la cuantificación reglamentaria de las costas en el ámbito económico-administrativo, en comparación con las tasas por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, se encuentra en su falta de distinción entre los supuestos de inadmisión y de desestimación íntegra de la reclamación. En efecto, por naturaleza, los costes reales del procedimiento en el primer caso deberían ser igual de elevados que en el segundo pues, de llegar a producirse la desestimación se habrán concluido la totalidad de los trámites procesales, lo que no ocurrirá en los supuestos de inadmisión, que deberían ver reducida por ello la condena en las costas que pudieran existir, como ocurre en la imposición de costas judiciales.

En efecto, en materia de causas de inadmisión la normativa tributaria no establece un momento procesal oportuno para que el órgano económico-administrativo aprecie su existencia o no, al igual que ocurre con las causas de suspensión. Esta laguna, o anomalía, hace que cada Tribunal tenga su propio criterio y, a lo que es peor, hace que dentro de cada Tribunal se adopte la decisión sobre la admisión o no en momentos distintos en función del tipo de procedimiento incoado. Así, habitualmente se decide sobre inadmisión en cuestiones incidentales y recaudatorias al inicio del procedimiento, y sobre el resto de cuestiones, al final, pero no existe norma escrita que así lo establezca.

Por lo tanto, se trata de una cuestión que queda al albur del órgano resolutorio del procedimiento de modo que, si esta circunstancia da lugar a mayores costes administrativos porque se decide inadmitir al final, ello no debería perjudicar al contribuyente porque, como es sabido, la Administración no puede sacar rédito de su propia torpeza como se ha tenido ocasión de señalar previamente.

Con ello quiere hacerse hincapié en que, el desarrollo reglamentario de una prestación patrimonial como las costas administrativas, debería discriminar los supuestos de inadmisión, que deberían comportar menor carga burocrática, de los de desestimación.

Siendo ello así, en el Fundamento Jurídico Quinto de la propia resolución se precisa que «*este Tribunal ha dicho ya que la reserva de ley en materia tributaria exige que "la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo" debe llevarse a cabo mediante una ley (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987).*»

Podemos comprobar que, ni el porcentaje aplicable –el 2% sobre la cuantía de la reclamación–, ni tampoco el mínimo establecido reglamentariamente –de 150 y 500 euros respectivamente para los procedimientos abreviados y ordinario– tienen amparo en la ley pretendidamente habilitante, por lo que no se cumpliría entonces el principio de reserva de ley tanto si se considera que las costas económico-administrativas son una tasa como si se las evalúa como una prestación patrimonial pública de naturaleza tributaria o no.

En definitiva, para concluir con esta cuestión, la cuantificación de las costas económico-administrativas en virtud del apartado 2 del artículo 51 RRVA puede resultar desproporcionada y merecería un anclaje legal de mayor enjundia.

Un último aspecto en el que merece la pena detenerse es que, el apartado 5 del propio artículo 51 RRVA en los términos redactados por el Reglamento, también podría carecer de base legal al limitar la posibilidad de interponer un recurso directo frente a la condena en costas impuesta en una resolución económico-administrativa.

Ello limita el derecho de recurso al contribuyente afectado, que ve aumentada la carga económica que le supondrá reclamar el auxilio de los Tribunales de Justicia frente a una liquidación tributaria. Pero no solo eso, pues el contribuyente también puede verse obligado incluso a acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa para poder impugnar no la liquidación sino la imposición de las costas administrativas, sin que se prevea ningún trámite previo para que en vía administrativa se puedan efectuar alegaciones y evitar así esta circunstancia, que no se compadece con los derechos que la normativa concede a los ciudadanos, tanto en procedimientos administrativos regulados por la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común –LPAC–, como en cualesquiera de los procedimientos tributarios regulados en la LGT, en los que en todo caso se le facilita como mínimo, antes de la emisión de un acto administrativo, un plazo para audiencia del expediente, aportación de pruebas y formulación de alegaciones.

Por todo lo anterior, podría entenderse que la limitación de interponer un recurso administrativo o un trámite de audiencia frente a las costas administrativas, fijada en el apartado 5 del artículo 51 RRVA, limita el derecho al recurso y a la tutela judicial efectiva del contribuyente, lo que resultaría contrario a LPAC, LGT y carecería de fundamento legal alguno.

6. Bibliografía

BOSCH CHOLBI, José Luis (coord.): *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, 1ª edición, Madrid, AEDAF-Wolters Kluwers, 2016.

DÍEZ OCHOA Y AZAGRA, José María: «Novedades relativas al procedimiento inspector y al régimen sancionador tributario introducidas, respectivamente, por los reales decretos 1070/2017 y 1072/2017», en *CEFGestión*, número 235/2018, del Centro de Estudios Financieros.

GÓMEZ JIMÉNEZ, Carlos: «Modificación del reglamento de revisión en vía administrativa tributaria», en *Boletín Informativo Tributario*, número 216, del Colegio de Registradores de España.

GÓMEZ JIMÉNEZ, Carlos: «Modificación del reglamento del régimen sancionador tributario», en *Boletín Informativo Tributario*, número 217, del Colegio de Registradores de España.

LONGÁS LAFUENTE, Antonio: «Comentario de las modificaciones efectuadas en el Reglamento general de revisión en vía administrativa por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre», en *CEFGestión*, número 234/2018, del Centro de Estudios Financieros.

PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M.: «Estudio de las reformas en los Reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, número 120/2018, de la Asociación Española de Asesores Fiscales.