

Aspectos de la reforma de la Ley General Tributaria

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Desde que se aprobó la Ley 58/2003, General Tributaria, se han llevado a término dos importantes reformas y estamos a punto de asistir a la tercera. Nos referimos a la que se conoce por medio del Anteproyecto de Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante el Anteproyecto) que el Ministerio ha dado a conocer poco antes del verano. Sus precedentes han sido la Ley 36/2006, de 29 noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal y la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Las tres tienen en común la invocación de un “título habilitante” que fundamenta gran parte de sus contenidos: el fraude fiscal. Así nos lo reconoce expresamente la Exposición de Motivos del Anteproyecto que se remite a este objetivo junto a otros, no menos importantes, como son el reforzamiento la seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad, así como incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos. Ahora bien, mientras que algunos de estos objetivos se atienden con un bloque de medidas perfectamente identificadas, incluso agrupadas en nuevos títulos de la Ley, en cambio, las que podríamos identificar como instrumentos al servicio de la lucha contra el fraude se dispersan en el articulado, no siempre son fácilmente reconocibles, y se mezclan con otras cuya finalidad es la mayor facilidad gestora, aunque sea a expensas de mayores cargas o limitaciones para los contribuyentes.

El contexto en el que se dio a conocer el Anteproyecto se puede sintetizar en dos grandes realidades, relacionadas entre sí, que nos sitúan, en primer lugar, ante una Reforma fiscal contenida en tres proyectos de Ley, ya en tramitación parlamentaria, de la que este Anteproyecto es el cuarto eje. Y, de otra parte, ante un sistema fiscal que no logra cumplir con los objetivos esenciales que consustancialmente se le asignan. Así, por referirnos solo a

una de las funciones que ha de cumplir nuestro sistema de impuestos, la recaudatoria, se acaba de publicar por Eurostat, la oficina estadística de la UE, su informe *Tendencias fiscales en la Unión Europea 2014* en donde se nos da noticia comparada de los sistemas impositivos de los Estados miembros de la UE. En este Informe se advierte que los impuestos en España, siendo los más altos, son los que menos recaudan en comparación con los países de nuestro entorno. Así, en 2012 la media de ingresos tributarios de la UE se situaba en el 39,4 por ciento del PIB, mientras que en España el porcentaje era del 32,5 por ciento, colocándonos entre las más bajas de la región, concretamente en la posición 19 dentro de la UE. Es más, en relación con el IVA, al que se le han dedicado bastantes reformas, España ha tenido una bajada en su recaudación desde 2007, colocándonos entre los seis países que han sufrido también una caída recaudatoria en este Impuesto.

Ahora bien, siendo innegable la vinculación de este Anteproyecto, relacionado con la modificación de la LGT, con la Reforma fiscal en curso, también es evidente que existen diferencias entre los modos con que se están elaborando sus distintas partes. Como nos recuerdan los profesores de la UNED en un breve informe sobre el tema, este anteproyecto es el único que no se sustenta en un Informe previo, externo a la propia Administración tributaria (la reforma de los impuestos se iniciaría con el "Informe Lagares", aunque después los proyectos de Ley se hayan separado de la propuesta en muchos aspectos); y su tramitación, más lenta, le ha proporcionado un plazo de información pública superior a los restantes Anteproyectos. No obstante debemos advertir que, el Anteproyecto ha conocido un borrador previo (no un Informe, sino un verdadero texto articulado) que ya estaba redactado con algo más de un año de antelación al momento de la Reforma, preparado por la Administración y tendente sobre todo a suprimir obstáculos en las tareas gestoras del sistema fiscal. Ello con la salvedad del trabajo doctrinal, publicado por el IEF en 2011, bajo el título "*La adaptación de la regulación del Derecho tributario general al Derecho comunitario*" elaborado por una Comisión, que al menos afectaba a algunas de las cuestiones que son objeto de regulación en el anteproyecto al que nos referimos.

Y, puesto que mencionamos los contenidos del Anteproyecto, hemos de señalar que la reforma no es pequeña y que va a ser trascendente al menos en tres de sus grandes bloques cuales son: los que afectarán a la reclamación económico administrativa; a las dos cuestiones relacionadas con el Dº Comunitario (la devolución de los ingresos que se hayan realizado al amparo de normas declaradas nulas por inconstitucionalidad o por contravenir el Dº Comunitario, y la recuperación de las ayudas de estado que hayan sido declaradas ilegales por la Comisión o el TJUE); y a las actuaciones administrativas en los casos de delitos contra la HP. Pero estos temas no agotan el alcance de la norma, pues se van a añadir otras materias, precisamente las que tienen como finalidad "*la lucha contra el fraude*" o se amparan en otros títulos de muy diferente signo ya mencionados, y que son precisamente las materias sobre las que vamos a hacer seguidamente una reflexiones, siendo conscientes de que no siempre es aconsejable trabajar sobre anteproyectos de Ley por las muchas modificaciones que pueden producirse, aunque en este caso, es posible que, precisamente por este motivo, sea aconsejable hacerlo.

Además, existe otro motivo que justifica que nos ocupemos del anteproyecto y es que las normas a que nos referiremos normalmente estarán dotadas de una estabilidad en nuestro ordenamiento mayor de la que disfrutarán las disposiciones relativas a los impuestos que están contenidas en los restantes proyectos de la Reforma fiscal pues, de un lado, la LGT normalmente obtiene una permanencia mayor que la de las leyes específicas de cada impuesto, ya que estas se ven sometidas a las exigencias de la política fiscal mucho más variables que las que afectan a la LGT (a pesar de las tres reformas que hemos apuntado en once años). Y porque, no lo olvidemos, estas reformas de la LGT vienen amparadas y justificadas fundamentalmente por la Administración tributaria –recordemos que en su elaboración no ha existido comisión externa de ningún

tipo- y esto hace suponer que, de cumplir en alguna medida los fines perseguidos, se verán dotadas de un respaldo, el que les facilitará la propia Administración, del que seguramente carecerán con el paso del tiempo las restantes partes de la Reforma Fiscal.

Expuesto lo anterior, abordaremos los temas que, dispersos en el articulado del anteproyecto, creemos tienen una misma finalidad y se nos aparecen como de mayor relevancia.

2. La potestad calificadora e interpretativa

Aunque ambas potestades son distintas en su naturaleza, lo cierto es que la modificaciones previstas las va a mezclar en la forma en que vamos a examinar.

Comenzando por la potestad interpretativa, en sentido estrictamente administrativo pues no afecta a los tribunales ni al propio legislador, que el artículo 12 de la LGT atribuía, en el ámbito de las competencias del Estado, de forma genérica y exclusiva al Ministro de Hacienda, la nueva redacción dispondrá que la potestad para dictar disposiciones interpretativas, va a corresponder también a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación. Estas disposiciones tendrán carácter vinculante para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Si, de alguna manera esta facultad está estrechamente relacionada con las competencias que ya estaban atribuidas para ejercer la iniciativa en la elaboración de disposiciones en el orden tributario, y la nueva disposición no encierra una importante novedad, sin embargo el anteproyecto sigue creando centros administrativos a quienes se les atribuyen competencias paralelas a la que acabamos de mencionar. Demasiadas autoridades para sentar criterios que, si son de obligado acatamiento para unos órganos de la Administración, su conocimiento no será menos importante para los contribuyentes.

Esto lo confirmamos en lo que se refiere a la labor unificadora en el ámbito de las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales, cuando estén aplicando criterios diferentes al seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, ya que en esta materia se podrá, a iniciativa del TEAC o a propuesta de cualquiera de sus Vocales o de los Presidentes de los TEAR, promover la adopción de una resolución para la unificación de criterio con los mismos efectos que la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT). Es decir, serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Es decir, se añadirá un plus sobre la situación anterior en la que necesariamente hablamos de recursos – instrumentos de impugnación de actuaciones previas- en los que los órganos con potestades revisoras no tienen la iniciativa a la hora de fijar doctrina. Siendo cierto que, cuando estemos ante esta vía –por cierto, sin carácter revisor- se prevé un trámite de alegaciones al que se convoca a los Directores Generales del Ministerio y de la AEAT, así como a los órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

Pues bien, en este ámbito, las novedades que se anuncian incorporan otra modificación de interés, esta vez referida al artículo 15 de la LGT (conflicto en la aplicación de la norma) y al 159, que va a mezclar la facultad para calificar los hechos, a fin de aplicar la norma conforme a su verdadera naturaleza, con una potestad de dirección u orientación de carácter muy semejante a la de naturaleza interpretativa.

En concreto, esta mezcla se instrumenta por medio de las siguientes medidas que van a modificar la figura que conocemos como "Conflicto en la aplicación de la norma":

Primero: La Administración tributaria hará públicos los informes que emita la Comisión consultiva (prevista en el artículo 159) con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

Segundo: Dado que estos informes serán públicos, cuando exista un pronunciamiento de esta Comisión que hubiese ya fijado criterio dictando un informe favorable, y que sea preexistente y público respecto del momento en que se produzca un supuesto igual al que motivó la resolución, será posible imponer sanciones al contribuyente.

Tercero: Se entiende que existe un criterio administrativo respecto de un supuesto cuando la Comisión haya dictado, en otro caso semejante, un informe favorable a que se declare formalmente la existencia del conflicto en la aplicación de la norma.

Cuarto: Al efecto de que se emitan informes por la Comisión consultiva, se habilita a la Administración a que los solicite, hayan o no existido casos imputables a obligados tributarios concretos

Es decir, la Administración, en un procedimiento interno, sin concurrencia de ningún contribuyente, podrá fijar un criterio pro futuro, que puede ser causa de que se impongan sanciones, además de la liquidación correspondiente, a quienes no se ajusten al criterio ya establecido. Una figura de dudosa eficacia en nuestro ordenamiento va a mudar de naturaleza al transformarse en un instrumento de carácter orientador en la aplicación e interpretación de las normas con efectos también en el ámbito sancionador.

Somos conscientes que, con esta reforma, se trata de impedir que se expandan "soluciones artificiosas" diseñadas por especialistas que, aún en el caso de haberse descubierto por la Administración, no serían sancionadas, pero nos recuerda a los instrumentos de orientación que se intentaron establecer en la LGT, en 2003, ahora reducidos al ámbito de determinadas operaciones y con efectos que también inciden en la exigencia de la interpretación razonable de la norma, en donde también se quiso introducir, desde mucho tiempo atrás, que el criterio interpretativo dotado con el efecto mencionado, debería ser un criterio surgido de la propia Administración.

3. **Modificaciones que tienden a resolver problemas suscitados en la aplicación de las normas**

Según hemos advertido, además de unos bloque de preceptos bien delimitados en sus contenidos, la reforma proyectada se difumina en disposiciones dispersas que introducirán cambios a lo largo de todo el articulado de la LGT y que tienen un difícil encaje más allá de servir a la simplificación en la gestión tributaria en favor de las tareas a desarrollar por la Administración.

Estas disposiciones las tratamos de agrupar con algún criterio objetivo en los apartados que vamos a examinar a continuación.

3.1. Modificaciones que afectan a la regulación de la prueba

Como vamos a constatar, las modificaciones que se han previsto en esta materia tienden a favorecer la función comprobadora de la Administración facilitando su efectividad, pero a costa de una mayor carga y limitaciones sobre los contribuyentes.

3.1.1. Valor probatorio de las facturas

Como han señalado los escasos comentarios que ya existen en torno a este anteproyecto de Ley, una importante modificación en materia de prueba es la que se introducirá en relación con el valor probatorio de las facturas, tratando de ajustar su regulación a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

La nueva disposición que se prevé introducir, alterando la redacción del artículo 106, en su apartado 4, viene a declarar que *"la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones"*. Es decir, la prueba documental en que consiste la factura, que tantas veces conforma un requisito sin cuya existencia se ha entendido que no cabían las deducciones que en ella debían acreditarse, ha de complementarse con otras pruebas cuando la Administración ponga en duda la realidad de las operaciones documentadas.

Aunque nadie pone en duda que la disposición tiene su justificación, sin embargo deben resaltarse dos cosas relacionadas con el nuevo precepto. El primer dato viene dado por cuanto la Ley exigirá, para que el contribuyente haya de complementar su actividad probatoria, que la Administración cuestione "fundadamente" la realidad de las operaciones, no siendo suficiente con la mera exigencia de pruebas adicionales cuando no existan elementos objetivos que hagan dudar de la veracidad de los datos mencionados en la factura. La segunda nos remite a la dificultad que podrá encontrar el contribuyente para aportar pruebas distintas, para lo que se deberán tomar medidas sobre conservación de documentos que previsiblemente hoy no son necesarias.

3.1.2. La prueba por indicios en el método de estimación indirecta

Una segunda medida a destacar afectará al régimen de estimación indirecta al ampliar de forma expresa las facultades de que se inviste a la Administración a la hora de detallar el alcance de la comprobación (facturas, etc.) y de fijar los datos a utilizar en la determinación de la base imponible. Es decir, se va a terminar por atribuir a este método un cariz sancionador en todos los casos en que resulte de aplicación. Por ello la norma nos explica que, detectadas algunas insuficiencias en su regulación actual que debieron ser corregidas jurisprudencialmente, y en aras de una mayor seguridad jurídica, se van a introducir modificaciones en aspectos distintos del método.

Primeramente, en cuanto a las fuentes que podrán emplearse en la aplicación de este método, se van a mencionar expresamente los elementos establecidos para el método de estimación objetiva, si bien, cuando la Inspección acredite la existencia de rendimientos por un importe superior, será este último el que prevalezca. Y respecto de los datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado, se matiza que serán empleados cuando se consideren suficientes y fiables, abriéndose la posibilidad de que se realicen ajustes en dichos datos a fin de adecuarlos

al momento de la regularización. Y, cuando se advierta que el obligado no presta la colaboración exigida, se podrán aplicar métodos estadísticos (*el promedio que resulte de la muestra a la totalidad de las operaciones del período comprobado*), así como datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, o datos procedentes de muestras obtenidas por la propia inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario.

Y, en el ámbito de la imposición sobre el consumo –el IVA claramente– si la Administración no dispone de información que le permita estimar las cuotas que han sido repercutidas al contribuyente, corresponderá al obligado aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe. Es decir, la carga de la prueba vuelve a establecerse sobre quien, casi por principio, ha incurrido en una situación en la que no dispone de esas pruebas.

Esta amplitud de medios indiciarios solo nos ponen de relieve las dificultades que aparecerán para destruir estas “pruebas” pues nos parece una actividad muy compleja elaborar una réplica a los estudios realizados por organismos públicos o por organizaciones privadas. Ello a pesar de que el método está justificado en la mayoría de los casos en el hecho de que ha sido el contribuyente quien ha provocado su aplicación al incumplir sus obligaciones, pero esta afirmación no toma en consideración que no siempre son evidentes y constatables los presupuestos de hecho por los que se aplica el método.

En segundo lugar, se aclara que el método no solo se aplicará para determinar la totalidad de la base, sino que podrá emplearse para calcular las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad.

3.1.3. Examen de contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada

Aunque el examen de la contabilidad mercantil se excepciona expresamente de entre la documentación que puede ser examinada por la Administración en la tramitación de este procedimiento, se va a permitir al obligado tributario que, voluntariamente y sin requerimiento previo, pueda aportar la contabilidad mercantil, si bien, solo para la simple constatación de determinados datos de que dispone la Administración.

Ahora bien, a fin de evitar que este examen –más que comprobación– tenga efectos preclusivos en futuras comprobaciones, se ordenará expresamente que este examen no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones en un procedimiento de inspección posterior.

3.1.4. El momento para la aportación de pruebas

Nuevamente en el artículo 106 de la LGT se va a introducir una modificación, si bien lo que se ha previsto ahora es elevar al rango de Ley una norma que ya estaba vigente con rango reglamentario, aunque tropezando con varias sentencias de los tribunales de lo contencioso de las que hemos dado noticia en esta revista, siendo la última la Sentencia de 23 de junio de 2014 de la Audiencia Nacional (Rec. nº 433/2012 Ponente: Doña Concepción Mónica Montero Elena) y la más importante la Sentencia de 20 de junio de 2012, del Tribunal Supremo (Rec. nº 3421/2010 Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce).

El texto de la modificación prevista, que se inscribe en las normas sobre la prueba, dispone:

“6. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite.”

Este texto se añadiría a otros ya vigentes que operan tanto en el ámbito del recurso de reposición, para el que se ordena la improcedencia de la aportación de pruebas que, habiendo sido solicitadas en el procedimiento de aplicación de los tributos y que pudieron ser aportadas, no lo hubieran sido entonces; como en otros procedimientos de aplicación de los tributos, en los que se limita a un breve plazo de quince días la posibilidad de oponerse a las pruebas a disposición de la Administración (artículo 92.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos); como también en el ámbito de la estimación indirecta de bases y cuotas.

El texto, que puede encerrar un principio de aplicación caso a caso, trata de elevarlo a categoría general extendiendo sus efectos más allá del orden administrativo. Hemos de esperar que la Jurisdicción Contencioso Administrativa no acepte su aplicación, en la forma generalizada que se pretende, en este otro ámbito ya que afecta al derecho fundamental y confunde la naturaleza de privilegio para la Administración que tiene la revisión administrativa previa con la función jurisdiccional que tienen atribuida los tribunales de justicia.

Es decir, que si la elevación de rango del precepto persigue situarlo más allá de la competencia del juez exigiendo en su caso un planteamiento de una cuestión de inconstitucional, creemos que los tribunales pueden, por vía interpretativa, situarlo en sus precisos límites e incluso reducir su ámbito de aplicación a los casos en los que se pueda apreciar un abuso procesal.

Por otra parte, esta disposición ha de aplicarse e interpretarse con algunas de las normas que se han previsto introducir en el nuevo artículo 150 que afectarán a la duración máxima de las actuaciones inspectoras cuando el contribuyente aporte pruebas con posterioridad al momento en que le fueron requeridas.

3.2. Las obligaciones relacionadas o conexas

El tema de las obligaciones conexas es una cuestión, de la que nos hemos ocupado en esta Revista, que se pretende resolver con un paquete de medidas de amplio alcance e importancia que van a afectar a varias disposiciones de la LGT.

En dos vertientes se sitúa este problema a juicio de los autores del anteproyecto: cuando es el contribuyente quien quiere modificar la declaración autoliquidación de un ejercicio prescrito, y también cuando la administración procede a comprobar un ejercicio encontrándose con que existen datos cuya verificación depende de lo fijado en otros ya prescritos.

Dice así la Exposición de Motivos del Anteproyecto: *“cuando la Administración tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexa aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados.*

Así, pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pueden producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público”.

Partiendo de esta perspectiva la modificación afecta a varios aspectos de la LGT según veremos a continuación.

En primer lugar, y dado que el problema lo sitúa el anteproyecto en el ámbito de la prescripción de las obligaciones comienza la reforma por entrar en las disposiciones sobre la prescripción, aunque en algún caso de forma innecesaria, en dos aspectos a destacar.

La declaración, en un nuevo artículo 66 bis, de la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (*“No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley”*). Es decir, la imprescriptibilidad de una de las potestades administrativas.

Y, con modificación del artículo 68, relativo a la interrupción de la prescripción, en la siguiente forma:

- definiendo lo que son las obligaciones conexas, afirmando que son aquellas en las que alguno de sus elementos resultan afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto,
- estableciendo un nuevo motivo de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar de las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario, siempre que *“se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas”*. Disposición que se aplicará a los casos en los que la interrupción del plazo de prescripción se produzca a partir de la fecha de entrada en vigor de la ley.

Pues bien, la reforma va a redefinir también y en consonancia con lo anterior el cauce para el ejercicio de las potestades administrativas de comprobación, disponiendo, en un reformado artículo 115, que la verificación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se podrá realizar, aún en el caso de que la misma afecte a períodos y conceptos tributarios prescritos, siempre que esta comprobación resulte precisa en relación con la práctica de liquidaciones que no hubiesen prescrito. A este efecto añade que serán de aplicación las normas generales sobre medios de prueba y su valoración, debiendo aportarse en todo caso la declaración o autoliquidación en que se incluyeron los datos a revisar.

Sin embargo, esta modificación, que se ajusta a la doctrina del Tribunal Supremo y la fija con rango de Ley –en este extremo el TS había favorecido los intereses de la Administración–, no se detiene en la apertura a la comprobación administrativa de aquellos hechos ocurridos en períodos ya prescritos, sino que abre también esta realidad ya firme, jurídicamente, a la potestad calificadora, permitiendo que se vuelvan a recalificar los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia del ejercicio o período en el que la hubiese realizado anteriormente, y, por supuesto, de la previa calificación que el contribuyente hubiera dado a los mismos en sus declaraciones no comprobadas.

Solo nos queda por añadir que, de hacerse una interpretación amplia de las facultades que se van a introducir, es posible que lleguemos a desdibujar la línea divisoria entre las potestades de aplicación de los tributos y la potestad revisora de la Administración.

3.3. Medidas tendentes a evitar abusos de los contribuyentes

Como es perfectamente lógico, la ley se reforma también en aspectos en los que se han desvelando técnicas abusivas por parte de los contribuyentes, como es el caso de la aplicación por parte de éstos, al inicio del procedimiento de comprobación o investigación y mediante una declaración complementaria, de cantidades pendientes de compensación que se traen al ejercicio que esté siendo comprobado. Con ello se lograba en algunos casos alterar la calificación de la infracción cometida, lo que se impedirá con la nueva redacción del artículo 119 de la LGT.

4. Modificaciones relativas a la inspección

Una de las reformas de mayor calado es la que se proyecta sobre el artículo 150 de la LGT, disposición clave en materia de inspección, y lo hace ampliamente afectando a la totalidad del precepto, si bien no todas las modificaciones van a ser de aplicación en el mismo momento, ya que se hace mención expresa a un caso en el que la nueva norma solo se aplicará cuando, dictada una resolución o sentencia que ordene la retrotracción del procedimiento, la notificación de la reanudación se produzca a partir de la entrada en vigor de esta ley.

Advertido lo anterior, comenzaremos por señalar que el Anteproyecto parte de la gran conflictividad jurídica que ha suscitado la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras –conflictividad cuyos resultados no le han sido generalmente favorables– y afronta por ello la plena modificación del precepto, abordando el tema de la duración del procedimiento inspector con una nueva perspectiva: sustituir la situación vigente por un alargamiento de los plazos y modificando los supuestos de interrupciones del cómputo de aquellos.

Con ello se persigue, según la Exposición de Motivos, reducir significativamente la conflictividad, dotar al sistema de una mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector y en cuanto a la fecha de su previsible finalización, así como simplificar la normativa vigente, al eliminarse el sistema de supuestos de interrupciones justificadas, de dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo.

Estas finalidades se conseguirán no solo mediante un alargamiento del plazo máximo de duración, sino también por medio de la ploriferación de plazos máximos de duración del procedimiento en función de las más variadas circunstancias.

Así, los nuevos plazos de duración máxima, que deberán comunicarse al obligado al inicio del procedimiento, serán:

- Con carácter general, de 18 meses.
- 27 meses cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas o el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades. En el caso de entidades vinculadas, si se aprecia para una esta circunstancia, se aplicará este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todas ellas.

Ahora bien, estos plazos pueden ampliarse en la forma y por los siguientes periodos máximos:

- Por un periodo de tres meses cuando, dentro del procedimiento inspector el obligado, habiendo manifestado que no tiene o no va a aportar la información solicitada o que no la aportará íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, la aporte posteriormente una vez transcurrido al menos nueve meses desde el inicio del procedimiento.
- La ampliación antes señalada será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.
- Asimismo, el plazo máximo se extenderá por un periodo de seis meses cuando, tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.
- Finalmente, si una resolución judicial o económico-administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste, desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones, hasta la conclusión de los plazos antes mencionados, o en seis meses, si este último fuera superior.

Estos plazos se aplicarán a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afectasen a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, excepto que se haya producido un supuesto de desagregación del objeto de la inspección.

En cuanto al cómputo de estos plazos, que se realizará en la forma actualmente prevista no siendo ahora de aplicación las normas sobre periodos de interrupción justificada ni sobre dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración que se regulan en el artículo 104, el anteproyecto ordena que se suspenda desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Cuando se produzca la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, sin haberse practicado la liquidación, o cuando se reciba una comunicación judicial que ordene la suspensión o paralización de las actuaciones.
- b. Cuando se plantee un conflicto ante las Juntas Arbitrales, sea la de régimen común, la correspondiente a la Comunidad Foral de Navarra, o a la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- c. Cuando se notifique al interesado la remisión del expediente a la Comisión consultiva a efectos de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- d. Con la concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.
- e. Cuando, a solicitud del obligado tributario, se le conceda que, durante uno o varios periodos la inspección no efectúe actuaciones. Esta solicitud se deberá formular antes de la apertura del trámite de audiencia sin que el periodo pueda exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.
- f. Con el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta ley.

Salvo en este último caso, la suspensión del cómputo del plazo no conlleva la suspensión de actuaciones, pues la propia Administración puede apreciar que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentra afectado por la causa de suspensión, en cuyo caso se continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, incluso, practicarse las liquidaciones que por estos conceptos procedan, si bien, en estas circunstancias, se separarán los conceptos a efectos tanto del plazo máximo como de su cómputo.

Y, en cuanto a la finalización del cómputo de la suspensión, esta se producirá cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión; se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor.

Como consecuencia de una reforma de la importancia que se puede deducir del resumen que hemos realizado, ha sido necesario también prever la modificación de otras disposiciones de la Ley como son las que afectan al artículo 104 y, con mayor interés, la que se producirá en el artículo 211.2. Esta disposición, relativa a la terminación del procedimiento sancionador viene a extender la duración máxima de dicho procedimiento cuando, una vez iniciado éste, concurren algunas de las circunstancias a que hemos hecho referencia, determinantes del alargamiento del plazo máximo del procedimiento inspector del que aquel traiga causa.

Finalmente, para cerrar esta referencia a la reforma del artículo 150 LGT que acabamos de resumir, advertiremos que una modificación de tanta importancia solo se explica por la constante alusión que hacen los órganos encargados de la función inspectora a la escasez de medios humanos que padecen, lo que desviará sus efectos y consecuencias de cara a los contribuyentes. Sin embargo no creemos que, cuando las dotaciones de personal de la Administración se incrementen, se vaya a producir una reforma de la Ley en sentido inverso.

5. Modificaciones relativas a la recaudación

Si la función recaudadora era una de las más afectadas por la reforma de la Ley 7/2012, en el anteproyecto que comentamos no sucede así, pues las modificaciones previstas son de menor entidad a excepción de las que se refieren directamente a las medidas que se podrán adoptar en relación con el delito fiscal. Este último bloque de medidas se contendrá en un nuevo Título, el VI, comprensivo de los arts. 250 a 259 referidos al cobro de la liquidación relativa a la parte del delito regularizada en vía administrativa.

Dejando a un lado este nuevo título, son tres los aspectos en que podemos incluir las reformas proyectadas en la norma que comentamos.

La primera materia que se verá afectada es la contenida en el artículo 81 de la Ley, reguladora de las medidas cautelares, y trata de ajustarlo a las reformas que se produjeron en este tema por la Ley 7/2012. Entonces se diferenciaron las medidas cautelares adoptadas directamente por el juez, de aquellas otras de naturaleza meramente administrativa pero también de cara al proceso judicial. Por esta razón ahora se dice en el nuevo texto que las medidas cautelares, que habrán de cesar en el plazo de seis meses, se podrán convertir tanto en embargos en el procedimiento de apremio como en medidas cautelares judiciales, como en medidas de la misma naturaleza pero adoptadas por la autoridad administrativa (lo que es posible cuando en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, en el que no se haya dictado la liquidación, se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito).

También en este mismo ámbito y artículo se autorizan medidas cautelares, con una duración de hasta veinticuatro meses desde su adopción, para garantizar el buen fin de la liquidación administrativa que se practique en caso delito fiscal, por la parte no remitida a delito, lo que se ha previsto en la reforma a introducir con el nuevo artículo 253.

Una segunda materia afectada por la reforma se refiere a los aplazamientos. A este efecto se introducirán dos nuevas disposiciones. En primer término se establece un nuevo supuesto de deudas inaplazables: las que resulten de la ejecución de decisiones o sentencias de recuperación de ayudas de Estado. En segundo lugar, se modifica el procedimiento de los aplazamientos cuando se trate de deudas inaplazables (hasta ahora las que hayan de pagarse con efectos timbrados, las retenciones e ingresos a cuenta y las que sean créditos contra la masa) ordenando que en estos casos se inadmita la solicitud.

Finalmente, dentro de las facultades de la Administración de extinguir las deudas acudiendo a la compensación, se va a permitir que se aplique este instrumento, de oficio y durante el plazo de ingreso en periodo voluntario, a las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución de los tribunales económico administrativos cuando dicha resolución estime una reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria conexa a otra del mismo obligado tributario y la compensación se haya de producir entre ambas.

6. La publicación de datos y morosos

La última de las cuestiones que vamos a exponer ahora es una de las que más divulgación ha tenido en los distintos medios de comunicación al referirse a la publicación de datos de los contribuyentes y de la lista de contribuyentes morosos.

Esta medida, por su compleja naturaleza, cuestión que habrá de ser resuelta por los Tribunales, no vamos a incluirla desde ahora mismo en un apartado que nos remita a las modificaciones que se introducirán en las infracciones y sanciones tributarias, si bien es el marco en el que parece encuadrarse mejor.

Técnicamente la adopción de esta medida exige reformar varios aspectos de la Ley ya que afecta al propio carácter reservado de la información tributaria –que venía siendo un principio en nuestro derecho, con muy escasas excepciones- y necesita una regulación específica de las circunstancias, plazos, formas de publicación, así como de los recursos que puedan interponerse contra los respectivos acuerdos.

Empezando por la primera cuestión a reformar, nos encontramos con el artículo 95 al que se le añade un nuevo apartado por el cual se permite que la información tributaria también pueda revelarse o publicarse cuando venga impuesta por la normativa de la Unión Europea, así como por razones de interés público, apreciándose este interés en dos circunstancias fijadas legalmente:

- a. Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de la persona agraviada.
- b. Cuando proceda la publicación de conformidad con lo establecido en un nuevo artículo (95 bis) que regula el tema que nos ocupa.

Centrándonos en la publicación del listado de deudores –de defraudadores, lo ha calificado alguna prensa antes de conocer la norma proyectada- encontramos en la Exposición de Motivos que se justifica esta medida en el *“reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir... y de lucha contra el fraude fiscal, no solo mediante medidas dirigidas directa y exclusivamente a la mera represión del mismo”*. Es decir, se trata de un estímulo y no de una sanción, atribuyéndole unos fines *“preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria”*, medida que se adopta procurando el *“equilibrio entre los derechos que se integran en la norma, el del cuerpo social a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el de los obligados tributarios en cuanto a la preservación de su intimidad”*.

A pesar de tan buena preparación del camino a seguir en su implantación, lo cierto es que sus efectos serán objeto de un importante rechazo social –al margen de las “comidillas” que se susciten- pues sus consecuencias son comparables con las que se producen cuando se embargan créditos en posesión de los clientes de empresas o profesionales, pues los sujetos sostienen que esta medida, por efecto publicidad que conlleva, les afecta económicamente más allá de las sumas embargadas provocándoles graves pérdidas en algunos casos. Este efecto se verá multiplicado cuando la medida consista en la inserción de un contribuyente en el listado a publicar. Ello al margen de que se está afectando a un derecho fundamental, aunque normalmente los datos que se publiquen no sean directa y estrictamente de naturaleza personal.

Avanzando en este resumen de la medida señalaremos que el Anteproyecto ha previsto que su primera implantación se produzca respecto de quienes el día 31 de diciembre inmediato posterior a la entrada en vigor de esta ley, se encuentren en el presupuesto de hecho determinante de la publicación del listado.

Este presupuesto de hecho, que justifica la presencia de un “interés público” para la publicación de la información, será la existencia de deudas o sanciones, con exclusión en su cómputo de las que estén aplazadas o suspendidas, que conjuntamente superen el importe de 1.000.000 de euros pendientes de ingreso, entendiéndose que ha transcurrido el plazo de ingreso cuando se hayan sobrepasado los plazos otorgados en la providencia de apremio que haya sido notificada. En el caso de que se hayan incluido deudas o sanciones cuyo importe represente al menos el 25% por ciento de la cuantía total pendiente de ingreso, el plazo otorgado en la providencia de apremio ha debido sobrepasarse al menos en un año.

Debe advertirse que en el ámbito estatal, las deudas y sanciones a considerar solo serán aquellas relativas a tributos de titularidad estatal, excluyendo a los impuestos cedidos a las CCAA, pero incluyendo la deuda aduanera.

Es decir, se trata de “morosos de gran cuantía”, lo que excluye a la mayoría de los contribuyentes del posible ámbito de aplicación de este precepto.

Respecto de los datos a publicar en los listados se incluirá la identificación del sujeto y el importe de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

En relación con el procedimiento a seguir en la aplicación de esta norma, el anteproyecto no contiene todas las disposiciones necesarias para resolver nuestras dudas, sino que hay una remisión al reglamento, si bien es posible deducir las principales pautas del mismo que consistirán en una primera publicación de los listados, susceptible de rectificación a instancia o reclamación de los afectados, que, tras las modificaciones oportunas, se elevará a definitiva, con inclusión de las rectificaciones que se hubiesen realizado respecto del primer listado. Este acuerdo final podrá fin a la vía administrativa siendo susceptible de recurso solo ante la jurisdicción.

A nuestro entender, el diseño del procedimiento no es enteramente respetuoso con los derechos y garantías de los contribuyentes que están en juego, los que, creemos, se verían mejor tutelados con un procedimiento en el cual, la Administración competente dictase una primera resolución provisional que sería comunicada a los afectados en forma individual, sin llegar tener publicidad alguna y que sería susceptible de rectificación a instancia o reclamación de los afectados. Una vez resueltas estas incidencias, se podría proceder a la publicación de los listados definitivos.

Con este diseño del procedimiento, se garantizaría en mayor medida el derecho de los afectados, evitando causar daños a quienes se incluyesen en una primera lista para ser excluidos después, daños que podrían exigirse a la Administración pues no es seguro que la mera corrección de la publicación satisfaga enteramente los derechos de estos contribuyentes. Y, en su caso y con la necesaria modificación de la norma prevista, podría permitirse a quienes se vieses próximos a la publicación de su identidad, que acudiesen a realizar el pago de sus deudas para eludir el presupuesto de hecho determinante de su inclusión en la lista.

7. Conclusión

En forma muy resumida diremos que, en primer lugar, nos felicitamos porque se complete la LGT en materias importantes donde se habían detectado lagunas. Ahora bien, con sucesivas reformas y de contenidos como los que hemos comentado desde 2006, se va a transformar la propia naturaleza de la LGT que dejará de ser una norma aplicable a todas las Administraciones –también a las locales– cuyo contenido debiera ser la regulación de las cuestiones básicas, atinentes a la relaciones de la Administración con los contribuyentes, así como la norma de definición y fijación de la categorías esenciales de nuestro ordenamiento tributario, para pasar a ser una norma de acción, con un contenido reglamentista, donde se mezclan valores jurídicos fundamentales con soluciones tomadas al hilo de las presiones sufridas por la Administración ante las circunstancias de cada momento.

