

# DOCUMENTOS

## **LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA: MARCO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS (\*)**

*Autor: Javier Martín Fernández*  
Abogado

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
de la Universidad Complutense

DOC. N.º 14/01

(\*) Texto de la ponencia impartida en el Seminario organizado por el Instituto de Estudios Fiscales "La modernización del sistema tributario español en el bicentenario de Alejandro Mon", Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 5 de julio de 2001.



INSTITUTO DE

ESTUDIOS  
FISCALES

**Edita: Instituto de Estudios Fiscales**

N.I.P.O.: 111-01-006-9

I.S.S.N.: 157&-0244

Depósito Legal: M-23771-2001

## ÍNDICE

### 1. INTRODUCCIÓN

- A. El carácter “general” de la Ley General Tributaria
- B. Ley General Tributaria y Haciendas Territoriales

### 2. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

- A. Premisas básicas
- B. Actuaciones preventivas
- C. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria
  - a) Concepto de gestión tributaria
  - b) Obligaciones formales de carácter general
  - c) Devoluciones y reembolsos
  - d) Reconocimiento del derecho a obtener beneficios fiscales de carácter rogado
  - e) Comprobación de valores
  - f) Verificación
  - g) La comprobación limitada
- D. Actuaciones y procedimientos de comprobación e inspección
  - a) Funciones de inspección
  - b) Actuaciones inspectoras
- E. Medidas dirigidas a reducir la conflictividad en materia tributaria
- F. Actuaciones y procedimientos de recaudación
  - a) Consideraciones generales
  - b) El procedimiento de apremio

### 3. LA POTESTAD SANCIONADORA

- A. Cuestiones generales
  - a) Premisas básicas de la reforma
  - b) Relaciones entre la regulación de la potestad sancionadora en materia tributaria, el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador
  - c) Alcance de la reforma

- B. Los sujetos infractores
  - a) La posibilidad de introducir en la Ley General Tributaria las formas de participación del Derecho Penal
  - b) Los administradores de personas jurídicas y los partícipes de las entidades sin personalidad jurídica
  - c) Los nuevos sujetos infractores que pueden derivarse de la ampliación de las funciones de colaboración social
- C. Las infracciones tributarias
- D. Las sanciones tributarias
  - a) Clases de sanciones
  - b) Adaptación de las sanciones a la nueva clasificación de las infracciones
  - c) Aplicación de las sanciones según el grado de participación
  - d) La reducción por conformidad: su mantenimiento o supresión
  - e) Los criterios de graduación de las sanciones
  - f) La extinción de las sanciones
- E. Procedimiento sancionador tributario
  - a) La separación de procedimientos
  - b) Fases del procedimiento sancionador tributario

#### 4. LA REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

- A. Recurso de reposición
- B. Reclamaciones económico-administrativas
- C. Las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local
- D. Impugnación de las autoliquidaciones
- E. La revocación

## 1. INTRODUCCIÓN

La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 constituyó la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. A la misma se le encomendó analizar la situación actual de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963 (en adelante, LGT), teniendo en cuenta el desarrollo constitucional en materia tributaria, nuestra pertenencia a la Unión Europea, las nuevas figuras surgidas del proceso de reforma del sistema tributario, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC) y las nuevas tecnologías informáticas y telemáticas aplicadas a los servicios tributarios. La Comisión ha rendido al Secretario su Informe definitivo en mayo de 2001.

Sus trabajos se han encauzado partiendo de cinco premisas básicas. La primera, eliminar del texto legal todo tipo de referencias preconstitucionales (ejemplo: la prevista en el actual art. 42 respecto de la mujer casada). A continuación deben incorporarse a sus preceptos tanto el desarrollo constitucional como las nuevas figuras surgidas del proceso de reforma del sistema tributario. La tercera, la filosofía de la LDGC, que representa un cambio de talante de las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, ha de impregnar la LGT, ya que es el marco "normal" en el que deben ubicarse sus preceptos. La cuarta y por lo que respecta a los procedimientos tributarios, ha de aplicarse, en la medida de lo posible, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC). Por último, han de incorporarse al articulado de la LGT instrumentos efectivos para la lucha contra el fraude.

La Comisión consideró desde el principio la oportunidad de promulgar una nueva Ley poniendo de manifiesto el papel decisivo que la LGT ha cumplido en nuestro ordenamiento, así como que su estructura debía incorporar los siguientes cinco Títulos: principios generales y normas generales, los tributos, la aplicación de los tributos, de la potestad sancionadora y revisión de los actos tributarios.

Del contenido de los dos primeros Títulos se ha ocupado el profesor Ferreiro Lapatza y las técnicas arbitrales serán objeto de estudio por D. Rafael Mendizábal Allende, por lo que sólo vamos a analizar, muy someramente, el resto de cuestiones, destacando los aspectos más novedosos del Informe de la Comisión.

### A. El carácter "general" de la Ley General Tributaria

Con carácter previo hemos de detenernos tanto en el carácter general de la LGT como en su aplicación a todas las Administraciones territoriales. Con relación a la primera de estas cuestiones, la "generalidad" de un Código tributario se refiere a que en él se plasman los aspectos comunes a la estructura y aplicación de los diversos tributos. El Tribunal Constitucional (en adelante, TC) se ha referido a estas materias con la expresión "normas típicas de derecho codificado" [STC 76/1992, FJ 4 b)]. Es decir, parece identificar tales normas con el contenido de la "Hacienda General".

El Derecho codificado típico abarca –son palabras de la STC 195/1994, FJ 3.º– las "reglas que afectan al régimen general de los tributos, no a elementos específicos de tributos concretos". Ello sucede con los preceptos que atribuyen "una serie de potestades a la Administración Tributaria que se ejercen con pretensiones de generalidad, frente a cualquier clase de personas físicas o jurídicas, y con vocación de incorporarse de manera estable o permanente a las obligaciones propias de ciertas entidades colaboradoras o relacionadas con la Administración Tributaria –v. gr., los retenedores de impuestos o las entidades de crédito– y de los contribuyentes".



Desde otra perspectiva, el carácter general de un Código tributario se refiere a su posible aplicación –en mayor o menor grado– a diversas Administraciones tributarias (estatal, autonómica o local). En este punto la LGT ha de respetar, estrictamente, la autonomía financiera y las demás competencias de las Comunidades Autónomas (en adelante, CA o CC.AA).

## **B. Ley General Tributaria y Haciendas Territoriales**

Es evidente que la organización territorial del Estado regulada por el Título VIII de la Constitución (en adelante, CE) obliga a afrontar la determinación del ámbito de aplicación de una futura LGT. Los preceptos de la primera en los que se recogen las normas sobre distribución del poder territorial plantean el problema de la extensión a los distintos niveles de Hacienda de una norma de las características y contenido propio de la LGT, ya que en el reparto de competencias que, actualmente, efectúa el bloque de constitucionalidad, no se encuentra ninguna mención expresa a esta cuestión.

El proceso de codificación tributaria actual debe responder a las exigencias constitucionales de organización territorial de Estado, en cuanto supone atribución de autonomía financiera a los Entes autonómicos y locales, pero también a las derivadas del principio de igualdad que obligan a no circunscribir el ámbito de aplicación de la LGT al sistema tributario estatal (STC 192/2000).

Partiendo de la jurisprudencia constitucional el título competencial que legitima al Estado para regular en exclusiva las materias propias de la LGT hemos de encontrarlo en el art. 149.1.18.º de la CE. Invocando este precepto debe introducirse en la nueva Ley una disposición adicional que establezca el contenido mínimo a aplicar a todas las Administraciones públicas territoriales y que la Comisión identifica con las siguientes materias:

- Terminología y conceptos utilizados por la LGT.
- Regulaciones sustantivas básicas de aplicación obligatoria: criterios de interpretación de las normas y de los términos; eficacia temporal y espacial de las normas tributarias; aplicación; simulación; fraude o cláusula antiabuso; supuestos, plazos y causas de interrupción de la prescripción; supuestos y plazos de caducidad; determinación del interés de demora; de los recargos por ingreso extemporáneo y de los actuales recargos de apremio si se mantienen como tales; derecho a la tasación pericial contradictoria; supuestos en que procede la estimación indirecta; suspensión automática mediante presentación de garantías; impugnación de auto-liquidaciones con posibilidad de suspensión; suspensión automática de las sanciones sin aportación de garantías; reembolso de los costes de estas últimas; supuesto de suspensión del procedimiento de apremio establecido en el art. 31.2 de la LDGC y derivación formal y alcance de la responsabilidad.
- En cuanto a la aplicación de los tributos y la revisión de los actos tributarios se estima más conveniente incorporar, únicamente, determinados preceptos básicos que recojan las garantías del ciudadano en las fases de iniciación, instrucción y resolución –ajustándose a la LRJ-PAC– y reconociendo la competencia autonómica para dictar regulaciones propias.
- Respecto a las fuentes, habrá que respetar el régimen de cada CC.AA (art. 17 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas), debiendo ceñirse la LGT al Estado, salvo el precepto de la LGT relativo a las materias que deben regularse por Ley (actual art. 10).
- Aspectos básicos del régimen de infracciones y sanciones tributarias.

Al margen del contenido básico de la LGT, de aplicación obligatoria, el resto de sus disposiciones resultarán supletoriamente aplicables en defecto de normativa autonómica específica.

Por lo que respecta al sistema tributario local, la Comisión estima que la Ley paralelamente a la LGT para asegurar una plena coordinación con el nuevo listado de preceptos básicos.

## 2. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

### A. Premisas básicas

Encaminando nuestros pasos al análisis de las propuestas de la Comisión correspondientes a un futuro Título III dedicado a la aplicación de los tributos y al margen de alguna opinión minoritaria, que defiende la particularidad de las normas tributarias como garantía de la autonomía científica del Derecho Financiero y Tributario, puede afirmarse que es opinión común de la Comisión que, en los procedimientos tributarios, ha de aplicarse, en la medida de lo posible, la LRJ-PAC. Más allá de lo cual no parece existir acuerdo sobre el alcance de dicha premisa.

Por lo que respecta a las materias que pueden recogerse en la LGT y teniendo en cuenta que la LRJ-PAC tiene un alcance mucho más amplio que la regulación de los procedimientos administrativos, cabe limitar el examen, en principio, a determinados aspectos de los Títulos III ("De la actividad de las Administraciones Públicas") y IV ("De las disposiciones y actos administrativos") y a todo el Título VI de la LRJ-PAC ("De las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos").

La Comisión recomienda que no se incorporen, en general, los preceptos de la LRJ-PAC, a pesar del carácter didáctico que debe tener la LGT, por dos motivos. De un lado, porque cualquier mínima modificación de redacción o, incluso, la misma redacción en una norma diferente, puede alterar su contenido. De otro, debido a que una futura modificación de la norma administrativa puede no traducirse a la tributaria.

Tampoco se aconseja una remisión general a la LRJ-PAC, tanto por la importancia del aludido carácter didáctico como a la existencia de algunas especialidades que han de recogerse expresamente. Por ello, se recomienda que la remisión sea específica, pero referida a las normas administrativas que regulan una determinada cuestión, en vez de citar los preceptos concretos.

Dejando de lado los procedimientos de revisión y sancionadores, la aplicación de los tributos presenta una serie de características distintivas respecto al contenido del Título VI de la LRJ-PAC. Por ello, se considera preferible plasmar en la LGT un esquema básico del procedimiento tributario, lo que no significa una huida de la LRJ-PAC, sino una adaptación a nuestro ámbito.

En otro orden de cosas los preceptos de la LDGC que presentan conexión con la aplicación de los tributos deben incorporarse a la LGT, tal y como prevé la propia Exposición de Motivos de la primera de las normas, al señalar la "posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario". De aquí que la nueva Ley deba establecer de forma expresa, que la LDGC queda derogada tras su entrada en vigor. En todo caso dicha integración ha de realizarse en el lugar que corresponda a la materia tratada.



Con base en lo anterior, el contenido de un posible Título III de la LGT podría estructurarse en cinco bloques.

El primero dedicado a cuestiones de carácter general, como los órganos administrativos, la información y asistencia y la colaboración social. El segundo regularía las normas comunes a las actuaciones y procedimientos tributarios en general. Un tercer bloque estaría dedicado a la gestión tributaria, entendida ésta en el sentido estricto utilizado en la actualidad. Por su parte, los bloques cuarto y quinto regularían, respectivamente, la comprobación e inspección y la recaudación.

## **B. Actuaciones preventivas**

La Comisión, mayoritariamente, se ha planteado incorporar a la LGT lo que ha denominado "actuaciones preventivas de la Administración" con la finalidad de facilitar la aplicación correcta de las normas por los obligados tributarios.

Para comprender su alcance ha de distinguirse entre la función de prevención genérica y la específica de la Administración tributaria. Como manifestaciones de la primera se encuentran, en el ámbito estatal, la labor de interpretación de la Dirección General de Tributos y las Ordenes Ministeriales interpretativas. Pues bien, con esta nueva categoría de actuaciones preventivas, se está pensando en supuestos en los que la Administración no puede acudir a los mecanismos anteriores.

Tendrían una duración limitada y se realizarían antes del devengo de las obligaciones tributarias o del vencimiento del plazo de declaración. De este modo se evitaría que el obligado tributario incurra en errores que deban ser objeto de una posterior regularización. En definitiva, el objetivo sería conseguir el cumplimiento en período de ingreso voluntario, de tal modo que esta fórmula permitiera no poner en riesgo la recaudación por una desinformación respecto al tratamiento de determinados supuestos u operaciones y, correlativamente, conseguir que no sea necesaria la aplicación del sistema sancionador, ya que la Administración quedaría vinculada a la recomendación efectuada.

Un aspecto clave para su eficacia consiste en determinar si su desarrollo puede resultar obligatorio o si, por el contrario, queda supeditado a la voluntad del particular. Con respecto a esta cuestión se han manifestado profundas discrepancias en el seno de la Comisión, que han impedido llegar a una postura mayoritaria. En todo caso, si finalmente prospera su introducción, se insiste en que debería darse a su resultado el valor de una recomendación, con una eficacia similar a la contestación a consultas, previéndose, incluso, la introducción de una cláusula específica que advierta de la imposibilidad de aplicación automática de la sanción en los supuestos en que el contribuyente no se ajuste al contenido de la recomendación. Esta última debe ser objeto de comunicación a otros ciudadanos que pudieran verse afectados directamente, así como publicarse para garantizar su conocimiento general, si pudieran tener tal alcance.

## **C. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria**

### *a) Concepto de gestión tributaria*

Con carácter meramente didáctico se puede definir la gestión tributaria como la función administrativa dirigida a la aplicación de los tributos, integrada, entre otras, por la recepción y tramitación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos con trascendencia tributaria, la iniciación y desarrollo de las actuaciones referidas a obligaciones formales de carácter



general, la realización de las devoluciones previstas en las normas legales, el reconocimiento de la procedencia de los beneficios de carácter rogado, la comprobación de valores y la realización de actuaciones de verificación y comprobación limitada.

b) *Obligaciones formales de carácter general*

Algunas de las obligaciones formales tienen un carácter general, al menos para grandes grupos de obligados tributarios, por lo que resultan esenciales para facilitar, garantizar o asegurar la correcta aplicación de los tributos. Sin embargo, las mismas no se plasman en procedimientos administrativos de carácter estricto en el sentido utilizado por la LRJ-PAC, pero incluyen actuaciones de la Administración que resulta conveniente regular. Todas estas obligaciones están desarrolladas actualmente por normas reglamentarias (facturas, NIF, declaración censal, contabilidad y libros y registros), sin embargo, por su trascendencia, deben recogerse, expresamente, en la LGT.

c) *Devoluciones y reembolsos*

Esta última ha de contemplar dentro de los preceptos que desarrollan la "gestión" las devoluciones y reembolsos aunque lo sea de forma general y sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa propia de cada tributo. Así, habría que incluir una breve regulación de los titulares del derecho a la devolución, su contenido, el procedimiento y las consecuencias de la no devolución en el plazo establecido. También ha de contemplarse la rectificación de las autoliquidaciones cuando su presentación haya lesionado, injustificadamente, los intereses de los particulares, sin que haya supuesto la realización de un ingreso indebido.

d) *Reconocimiento del derecho a obtener beneficios fiscales de carácter rogado*

Se propone regular el reconocimiento del derecho a obtener beneficios fiscales de carácter rogado, estableciendo un procedimiento que supla la ausencia de normativa específica en las Leyes de cada uno los tributos.

e) *Comprobación de valores*

La Comisión propone mantener la regulación de medios y el procedimiento para el desarrollo de actuaciones de comprobación de valores, sin perjuicio de pequeñas matizaciones y del cambio de ubicación sistemática desde el actual Título dedicado a los tributos al correspondiente a su aplicación.

f) *Verificación*

La normativa actual no contempla expresamente la verificación como un procedimiento independiente, sin embargo, resulta de gran importancia en cuanto con ella se daría cobertura legal expresa a determinadas actuaciones que se han realizado de forma masiva y provocado polémicas. Nos referimos a las conocidas "paralelas" y otros casos similares de comprobaciones "informatizadas".

Esta modalidad de comprobación resulta imprescindible en la actualidad, dado el enorme número de autoliquidaciones presentadas, que no podrían comprobarse sin utilizar medios informáticos. Sin embargo, su regulación debe tener presente dos cuestiones. De un lado, los supuestos de aplicación deben estar tasados legalmente, por remisión a las Leyes reguladoras de cada tributo. De



otro, ha de limitarse a los casos en que los datos proporcionados por el obligado tributario no se correspondan con los que tenga en su poder la Administración, sin que ésta pueda utilizar sus facultades para realizar una labor de instrucción en sentido estricto.

g) *La comprobación limitada*

La Comisión propone sustituir la actual comprobación abreviada por la llamada comprobación limitada. En primer término, se pretende resolver los problemas planteados por la primera. La nueva denominación obedece a que se configura como una actuación de carácter limitado frente a la comprobación amplia o inspección. Su objeto consiste en verificar la coincidencia de los datos declarados con aquéllos de que dispone la Administración y los que constan en los documentos, registros y sus justificantes que en este procedimiento se puedan obtener, así como el cumplimiento de requisitos formales, practicando, en su caso, las liquidaciones provisionales que resulten procedentes.

Sus especialidades hemos de encontrarlas tanto en los límites como en el procedimiento a seguir. Con relación a los primeros, se propone el establecimiento de un plazo para su iniciación de dos años contados desde el fin del plazo voluntario para la declaración o autoliquidación. Su alcance ha de quedar limitado a un período impositivo o, en su caso, a los períodos de liquidación comprendidos en el año natural de un único tributo. En este tipo de comprobación la Administración no podrá hacer uso de las siguientes facultades: examen de la contabilidad mercantil; realización de actuaciones fuera de las oficinas de la Administración; examen de movimientos financieros, salvo casos previstos en la norma; verificación física de las operaciones o inversiones; y, por último, realización de requerimientos de información a terceros.

Se establecería una duración máxima del procedimiento de seis meses desde la iniciación, estructurado en cinco fases: iniciación, desarrollo, propuesta de resolución, trámite de audiencia y terminación, con dos especialidades destacables.

En primer lugar, el escrito de iniciación ha de recoger, expresamente, el alcance de la comprobación, en especial el período y el tributo a que se refiere, objeto y, en su caso, el proyecto de liquidación correspondiente, si únicamente se utilizan los datos en poder de la Administración.

En segundo lugar, el obligado podrá realizar alegaciones con un trámite expreso de audiencia con carácter previo a la resolución. La terminación se llevará a cabo mediante resolución en la que figurará el objeto de la comprobación y los trámites realizados, la motivación del resultado obtenido y la liquidación resultante o, en su caso, la aceptación expresa por la Administración de la actuación del obligado tributario. La liquidación tendrá carácter provisional, si bien limitada al objeto de la comprobación.

## **D. Actuaciones y procedimientos de comprobación e inspección**

a) *Funciones de inspección*

Se consideran funciones inspectoras las siguientes: la comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias; verificar la concurrencia y cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de beneficios, desgravaciones o devoluciones tributarias, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a regímenes tributarios especiales; informar a los obligados tributarios, con motivo de las actuaciones inspectoras,

de sus derechos y obligaciones tributarias y sobre la forma en que deben cumplir éstas últimas; el asesoramiento e informe a los órganos de la Hacienda Pública en cuanto afecte a los derechos y obligaciones de ésta, sin perjuicio de las competencias propias de otros órganos y las demás que se le encomienden en otras disposiciones o por los órganos superiores del Ministerio de Hacienda.

En otro orden de cosas cabe incorporar una norma que regule la distribución de funciones entre los órganos de inspección estatales, autonómicos y locales.

b) *Actuaciones inspectoras*

Cabe definir la comprobación e inspección como la función administrativa dirigida a comprobar e investigar los hechos, actos, situaciones, actividades económicas y demás circunstancias relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en general, con la aplicación de los tributos. Para ello la inspección de los tributos lleva a cabo actuaciones de verificación, comprobación de valores, comprobación limitada e inspección.

El esquema básico de desarrollo de estas últimas debe ser el siguiente: iniciación, instrucción, conclusiones provisionales o propuesta de resolución, trámite de audiencia y terminación.

## **E. Medidas dirigidas a reducir la conflictividad en materia tributaria**

La Comisión considera que la reducción de la actual situación de conflictividad en materia tributaria requiere la adopción de medidas en los primeros estadios en que aquélla se manifiesta o exterioriza. Se trata de introducir reformas en las actuaciones y procedimientos de comprobación e inspección dirigidas a conseguir que éstos finalicen con un acuerdo entre la Administración y el obligado tributario y que el mismo va a ser respetado con posterioridad.

A la vista de las consideraciones anteriores la Comisión propone las siguientes medidas: el pronunciamiento de la Administración acerca de la interpretación razonable del obligado tributario; el informe sobre la actuación o no de buena fe por parte de este último; las actas de conformidad con recargo de regularización; la entrevista definitiva en las situaciones de disconformidad y, por último, la necesidad de introducir fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios: actas de conformidad con acuerdo y actas de conformidad con adhesión.

De todas ellas sólo nos vamos a ocupar de estas últimas. Las actas de conformidad con acuerdo se tramitarían, básicamente, en los supuestos en los que existen dificultades para aplicar la norma tributaria al caso concreto. El procedimiento a seguir debe alargar el trámite de audiencia previo a la firma de las actas e introducir, en este momento, una solución formulando por escrito, propuestas y contrapropuestas, por parte del obligado tributario y la Administración, con la finalidad de llegar a un acuerdo. De esta forma se agiliza la tramitación de los procedimientos y se mejora el clima de las relaciones obligados tributarios-Administración. En cuanto a los aspectos procedimentales debe considerarse, en particular, la incidencia del desarrollo de estas actuaciones tendentes a alcanzar un acuerdo en el cómputo de su plazo de duración, ya que se podrían ver frustradas si tras el inicio de las negociaciones se traspasa el período máximo de duración del procedimiento de comprobación, o el contribuyente decide retirarse de las mismas.

Aquél que llegue a un acuerdo con la Administración se beneficiará de una importante reducción en la sanción, siendo recomendable la unión de procedimientos, previo consentimiento del obligado tributario. Un problema que pueden suscitar esta clase de actas es la posibilidad de entablar



recursos frente a las liquidaciones que derivan de las mismas. La Comisión entiende que no existe problema alguno en negar la posibilidad de que estas últimas sean recurribles en vía administrativa y permitirlo en la judicial, sólo por motivos tasados.

Por último, las actas de conformidad con adhesión vendrían a coincidir con las actuales actas de conformidad y se aplicarían en los casos en los que no existe la situación de incertidumbre antes señalada.

## **F. Actuaciones y procedimientos de recaudación**

### *a) Consideraciones generales*

La Comisión entiende que la nueva Ley debe mantener, en sus líneas esenciales, la regulación prevista en los actuales arts. 126 a 139 de la LGT. No obstante, se formulan dos propuestas de carácter general. En primer lugar, deben incorporarse a la Ley algunos de los preceptos contenidos en el actual RGR, al menos en sus aspectos esenciales.

En segundo lugar, la LDGC ha introducido nuevas garantías que han de ubicarse en la nueva LGT en el lugar que les corresponda, previas las mejoras oportunas.

### *b) El procedimiento de apremio*

El procedimiento de apremio ha de seguir con su configuración actual. Entre algunos aspectos a reformar, es procedente dotar de nueva redacción al precepto relativo a la entrada en el domicilio del deudor, de conformidad con lo dispuesto en el art. 8.5 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a cuyo tenor los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración pública.

Debe también incorporarse a la LGT el contenido del art. 31.2 de la LDGC, que impide la enajenación de los bienes embargados en tanto no sea firme la liquidación tributaria. Por último, se hace necesario establecer la obligación, a cargo de las autoridades gubernativas, de prestar la protección y el auxilio necesarios para el ejercicio de la gestión recaudatoria.

## **3. LA POTESTAD SANCIONADORA**

### **A. Cuestiones generales**

Con carácter previo al análisis concreto y exhaustivo de un futuro Título IV de la LGT dedicado a las infracciones y sanciones tributarias, que podía denominarse "De la potestad sancionadora", la Comisión considera conveniente pronunciarse sobre tres cuestiones generales, a modo de pauta para enfrentarse a su posible contenido.

a) *Premisas básicas de la reforma*

La primera premisa de la reforma en materia de infracciones y sanciones de la LGT ha de ser su adecuación a la CE. Para ello es preciso incorporar los principios constitucionales aplicables a la potestad sancionadora, entre los que se encuentran los de culpabilidad o el de responsabilidad personal. En este sentido y aunque no resulte muy correcta desde un punto de vista técnico, la mención de normas y principios constitucionales está justificada por el afán didáctico que debe presidir la LGT. En el presente caso, además, puede añadirse una justificación adicional: la regulación expresa de dichos principios ha de permitir reforzar su aplicación en materia tributaria, lo que no siempre ha estado claro –o, al menos, con la extensión debida– en la práctica administrativa y judicial.

Como segunda premisa básica, es preciso tener en cuenta las novedades introducidas en esta materia por la LDGC y que han de incorporarse a la LGT con las modificaciones oportunas. En especial su capítulo VII, "Derechos y Garantías en el procedimiento sancionador" (arts. 33 a 35), que se ocupa de la presunción de buena fe, el procedimiento separado y la suspensión de la ejecución de las sanciones.

La última premisa hace referencia al necesario esfuerzo de aproximación a la regulación contenida en la LRJ-PAC. Aunque esta afirmación puede tomarse como punto de partida se hace sea necesario mejorar y depurar la técnica legislativa utilizada en esta norma.

b) *Relaciones entre la regulación de la potestad sancionadora en materia tributaria, el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador*

Como segunda de las cuestiones preliminares, la Comisión ha debatido las posibles influencias que el Derecho Tributario pueda recibir del Derecho Penal y del Derecho Administrativo sancionador, formulando determinadas afirmaciones:

- En lo relativo a los principios, habrá que acudir al Derecho Penal, ya que el ilícito tributario tiene un contenido común con el penal.
- En la tipificación de las infracciones se tendrá que tomar como punto de partida el sistema tributario y su normativa reguladora. En esta tipificación habrá que ponderar, de forma especial, el bien jurídico protegido y, en concreto, el tributo y la función que cumple, que viene recogida dentro de la CE.
- En la configuración de las sanciones se ha de partir de las funciones que les son propias, en especial, la represiva y la preventiva. Con ello, necesariamente, existirá una aproximación del régimen sancionador tributario a las normas punitivas, sean penales o administrativas
- En el procedimiento sancionador hay que tomar como punto de referencia la estructura y fases –iniciación, desarrollo y terminación– del procedimiento administrativo, si bien teniendo en cuenta las especialidades que son propias de los procedimientos tributarios.

c) *Alcance de la reforma*

Por lo que respecta al alcance de la reforma en la Comisión se han estudiado dos posibles planteamientos. El primero, partidario de una reforma profunda de esta materia y, el segundo, en línea más continuista con la regulación actual. Varios son los elementos, reseñados a continuación,



respecto de los cuales, pese a no existir unanimidad entre sus miembros, permiten afirmar que la Comisión se inclina por el primero: la pretendida aproximación al Derecho Penal y al régimen administrativo sancionador general; el mismo hecho de que se propugne crear un Título independiente de la LGT para la potestad sancionadora; el dedicar a los principios una relevancia especial (legalidad, tipicidad, irretroactividad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia de sanciones, presunción de inocencia y buena fe, culpabilidad, aplicación de oficio de la prescripción, no transmisibilidad de las sanciones y separación de procedimientos); la posibilidad de regular formas de participación en la comisión de las infracciones; el establecimiento de nuevas clasificaciones de las infracciones tributarias; la propuesta de tipificar las infracciones junto con las sanciones correspondientes; las modificaciones en la configuración concreta de los tipos; la introducción de las infracciones de contrabando; una regulación propia de la prescripción de las sanciones y su interrupción y el hecho de que se preconice una profundización en la separación entre el procedimiento comprobador y el sancionador.

## **B. Los sujetos infractores**

### *a) La posibilidad de introducir en la Ley General Tributaria las formas de participación del Derecho Penal*

La Comisión plantea la posibilidad de incluir la regulación de las formas de participación del Código Penal. A los colaboradores en infracciones tributarias, además de que puedan ser declarados responsables de la deuda tributaria, se les podría imponer una sanción distinta de la del sujeto infractor y acomodada a su participación en el ilícito. Con ello se da una correcta aplicación del principio de responsabilidad personal. Según esta posición se considerarían sujetos infractores a los autores y a los cómplices.

Sin embargo, una parte de los miembros de la Comisión se muestra partidario de no regular ningún tipo de forma de participación, confiando en la solución judicial de los supuestos más problemáticos. Otros, se inclinan por una solución intermedia, consistente en regular alguna forma de colaboración. Se trataría de introducir un concepto sancionador tributario de "colaborador" en las infracciones, al que pudiera imponérsele una sanción autónoma y más reducida que la del autor.

### *b) Los administradores de personas jurídicas y los partícipes de las entidades sin personalidad jurídica*

Tomando como referencia el art. 95 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se propone incluir en la futura LGT una norma similar que contemple, en nuestro ámbito, conductas distintas de las constitutivas de infracciones tributarias sancionables en la persona jurídica y que supongan el incumplimiento de obligaciones específicas de los administradores.

De este modo sería posible tipificar en la LGT como infracción tributaria, el incumplimiento de las obligaciones que las Leyes propias de cada tributo les impongan, definiendo como tales a quiénes en ellas ostenten cargos de administración o dirección, de hecho o de derecho.

### *c) Los nuevos sujetos infractores que pueden derivarse de la ampliación de las funciones de colaboración social*

En muchas ocasiones la confección de las declaraciones y su presentación no va a estar en manos de los obligados tributarios, sino de las entidades con la que se suscriban acuerdos de

colaboración social en la gestión de los tributos. La LGT ha de definir, en estos casos, si es posible imputar, siempre que se den determinados requisitos, la condición de sujeto infractor a quien presente declaraciones y cumpla obligaciones tributarias de terceros. De forma simultánea, debe preverse la exención de responsabilidad para el obligado a quien se le ha realizado o presentado la declaración y desconoce la inexactitud de la misma o su falta de puntual presentación.

### **C. Las infracciones tributarias**

En el seno de la Comisión se ha formulado una nueva clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves, que vendría a sustituir a la actualmente vigente de infracciones simples y graves. Con la misma se pretende aproximarse a la LRJ-PAC, cuyo art. 129 dispone que las infracciones administrativas se clasifican de este modo.

Cambio que se justifica afirmando que la nueva clasificación, además de lograr cierta uniformidad en el Derecho Administrativo sancionador, obedece a la pérdida del sentido que había inspirado la diferenciación actual. De una parte, se persigue adecuar las cuantías de las sanciones al perjuicio económico que las conductas infractoras comportan, y, de otra, superar la inconsistencia de diferenciar entre infracciones graves como aquéllas que implican una falta de ingreso –o exceso de devolución–, cuando tal característica no concurre en algunos casos, e infracciones simples, entendidas como aquéllas que no provocan esa omisión del pago.

En otro orden de cosas y al contrario de lo que ocurre en la actual LGT, resulta deseable aproximarse a la técnica del Código Penal. Es decir, tipificar la infracción señalando la sanción que se aplica.

### **D. Las sanciones tributarias**

#### *a) Clases de sanciones*

La Comisión considera que, en sus líneas generales, ha de conservarse el actual catálogo de sanciones en multas fijas, proporcionales y sanciones no pecuniarias. No obstante, se ha puesto en duda la efectividad de estas últimas, dada la escasa aplicación que han tenido hasta el momento. En cualquier caso, la regulación de estas sanciones no pecuniarias debe figurar, de forma autónoma, en la nueva LGT, como accesorias de las infracciones muy graves.

#### *b) Adaptación de las sanciones a la nueva clasificación de las infracciones*

La clasificación de las infracciones en leves, graves y muy graves supone que deben acomodarse a la misma las sanciones. Por lo que se refiere a aquellas infracciones que constituyen vulneración de obligaciones formales, pueden seguir sancionándose mediante multas fijas, de diferente cuantía en función de la importancia –leve o grave– de la infracción. En relación con las que implican una falta de ingreso o un peligro de que ello se produzca, deben preverse diferentes porcentajes para las multas proporcionales que resulten aplicables.

En cualquier caso, parece indudable que hay que tener en cuenta que estas sanciones por falta o peligro de falta de ingreso, una vez calculadas, han de guardar la debida proporción con las que se imponen, en cada categoría, a las infracciones que constituyen violación de obligaciones formales.



c) *Aplicación de las sanciones según el grado de participación*

De prosperar el establecimiento de distintos grados de participación en la infracciones tributarias ha de tener su reflejo en la aplicación de las sanciones. A estos efectos, puede adoptarse una solución similar a la prevista en el Código Penal: cuando la Ley establece una sanción, se entiende que la impone a los sujetos infractores. A los cómplices –o colaboradores, si se prefiere– se les impondría la inferior.

d) *La reducción por conformidad: su mantenimiento o supresión*

La mayoría de la Comisión se muestra partidaria de mantener la actual reducción por conformidad. Pese a ello han de solucionarse determinados problemas que ha creado tal separación. En especial, el hecho de que el obligado tributario, al prestar su conformidad, no conoce si se va a iniciar el posterior expediente sancionador. Por tanto, puede suceder que esté aceptando unos hechos que luego no va a poder discutir sin conocer si va a poder disfrutar de los efectos favorables de dicha conformidad. Puede preverse la posibilidad de que, durante el desarrollo de la comprobación y a la vista de su previsible resultado en conformidad, el contribuyente solicite la unión de los procedimientos liquidador y sancionador.

e) *Los criterios de graduación de las sanciones*

La Comisión entiende, con carácter general, que debe mantenerse el catálogo de criterios de graduación existente en la actualidad, si bien con ciertas mejoras. Así, el precepto que los regule ha de aclarar que los mismos operan, incrementando o disminuyendo la sanción correspondiente. Por otra parte, puede pensarse en reintroducir el criterio de la capacidad económica, pero como circunstancia mixta, de manera que pueda fundamentar incrementos o reducciones sobre la sanción.

f) *La extinción de las sanciones*

La exclusión de las sanciones del concepto de deuda tributaria, planteada más atrás, provoca que no les sea aplicable la normativa general sobre extinción de las obligaciones tributarias. Por ello, esta cuestión debe ser objeto de regulación expresa en el Título de la LGT dedicado a las infracciones y sanciones. Estas últimas se extinguen por su pago o cumplimiento, en el caso de las no pecuniarias. Los preceptos que disciplinen el primero deben limitarse a efectuar una remisión a los de las obligaciones tributarias: medios de pago, plazo, lugar, aplazamiento, etc.

También ha de regularse la prescripción de las sanciones y no sólo de la acción para imponerlas, sino también para recaudarlas y para proceder a la devolución de ingresos de las indebidas. En esta materia, la Comisión ha efectuado varias propuestas. De un lado, entiende que no debe acogerse la solución prevista en la LRJ-PAC, que establece distintos plazos de prescripción según se trate de sanciones leves, graves o muy graves. De otro, varios de sus miembros consideran que el inicio de las actuaciones de comprobación e inspección no debe interrumpir el plazo de prescripción de la acción para sancionar las infracciones tributarias. Lo contrario supone atentar contra la presunción de inocencia y la separación de procedimientos. Por tanto, este plazo de prescripción sólo debe interrumpirse por la iniciación del propio expediente sancionador. Por último, se señala que los principios penales impiden que la prescripción se interrumpa por actos del propio infractor. En consecuencia, la presentación de una declaración complementaria no debe producir tal efecto.

La Comisión propone la supresión de la condonación. La compensación ha de remitirse a lo previsto con carácter general. Por último, ha de mencionarse en la Ley que las sanciones se extinguen por la muerte del sujeto infractor, sin que sea posible su transmisión a herederos o legatarios.



## **E. Procedimiento sancionador tributario**

### *a) La separación de procedimientos*

Como es sabido, el art. 34.1 de la LDGC ha consagrado la separación entre los procedimientos de comprobación e inspección y el sancionador. Sin embargo, se critica que la separación sea más formal que real, lo cual se ha acentuado con la generalización de la tramitación abreviada prevista en el art. 34 del Reglamento de Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (en adelante, RRST). Pese a lo anterior la Comisión considera que el proceso de separación procedimental iniciado por la LDGC, no tiene posibilidad de vuelta atrás.

### *b) Fases del procedimiento sancionador tributario*

De forma unánime considera la Comisión que debe acogerse una estructura del procedimiento que regule sus fases típicas: iniciación, desarrollo o instrucción y terminación.

La Ley ha de hacer una referencia genérica al órgano competente para la iniciación del procedimiento sancionador. Su desarrollo estará muy condicionado por la solución que se acoja en cuanto a la separación de procedimientos. Si se opta por el mantenimiento de la situación actual, el contenido de esta fase será muy breve, ya que las pruebas de la existencia de la infracción se habrán obtenido, básicamente, en el procedimiento comprobador. En caso contrario, será ésta la fase fundamental, donde la Administración llevará a cabo la necesaria actividad inquisitiva y probatoria.

Por lo que respecta a su duración ha de mantenerse en la nueva LGT la previsión del art. 34.3 de la LDGC que la fija en seis meses. El RRST admite poder declarar su caducidad si no se resuelve en dicho plazo, así como la posibilidad de iniciarlo de nuevo, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción.

Tal y como es bien conocido el art. 35 de la LDGC dispone que la "ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa". Con relación a este precepto dentro de la Comisión existen dos posiciones. La primera, mayoritaria, propone que las sanciones sólo sean ejecutivas cuando pongan fin a la vía administrativa. Se entiende que lo contrario, es decir, la suspensión automática previo recurso, supone una cierta vulneración de la presunción de inocencia. Para la segunda, la postura anterior, además de complicar el procedimiento –pues aún cuando no se recurra la sanción habrá que dejar pasar los plazos de recurso para decretar su ejecutividad–, plantea el riesgo de un posible alzamiento de bienes.

## **4. LA REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS**

El último de los Títulos de una nueva LGT, en la estructura propuesta por la Comisión, se refiere a la revisión de los actos tributarios. A su juicio parece indudable que una mejora en la configuración de los actuales recursos administrativos debe acometerse si se quiere agilizar la resolución de



los conflictos tributarios. Estas reformas afectan tanto al recurso de reposición como a las reclamaciones económico-administrativas y a los procedimientos especiales de revisión, sin olvidar una especial mención al arbitraje tributario.

### **A. Recurso de reposición**

En contra de lo que en un principio podía parecer debe potenciarse y prestigiarse el recurso de reposición, ya que, en la actualidad, su utilización por parte de los administrados es muy reducida. Presenta la virtualidad de que permite a los órganos gestores volver a revisar la legalidad de sus propios actos y depurarlos con anterioridad a su revisión por más altas instancias. Al ciudadano le ofrece una oportunidad de solución rápida a sus conflictos.

Ello requiere un cambio de talante por parte de la Administración, de manera que la resolución del recurso no finalice, de manera casi automática y salvo supuestos excepcionales, con su desestimación. Ahora bien, este cambio de mentalidad no es suficiente, sino que deben articularse ciertas medidas que lo mejoren.

Entre otras, la Comisión destaca la no obligación de prestar garantías para la suspensión del acto impugnado. Hay que tener en cuenta, de un lado, que éste es un recurso de tramitación muy corta y, de otro, que está establecido también en provecho de la Administración. La obtención de garantías no es factible para muchos obligados tributarios y, al final, con plazos tan cortos de resolución, sólo es posible para los que tengan una notable capacidad económica o alguna vinculación con entidades financieras, pues la dificultad para la presentación de otras garantías es notable (ejemplo: hipotecarias).

### **B. Reclamaciones económico-administrativas**

La Comisión ha formulado varias propuestas en relación a la vía económico-administrativa dirigidas a mejorar su funcionamiento, sin cuestionar su pervivencia o su carácter obligatorio.

El régimen básico de los Tribunales Económico-Administrativos debe regularse en la LGT con el fin de asegurar su "independencia funcional", que ha de mencionarse de forma expresa. Con el deseo de contribuir a su descongestión, la Comisión se pronuncia a favor de restaurar los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales o bien de crear más Salas desconcentradas de los Tribunales Regionales u órganos unipersonales.

La LGT ha de regular los perfiles básicos del procedimiento, trasladando, en lo pertinente, las normas hoy recogidas en el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo.

La competencia para conocer de las solicitudes de suspensión en vía económico-administrativa debe residenciarse en los órganos encargados de la aplicación de los tributos, según los casos. El sistema actual es complejo en su trámite y supone atribuir unas funciones valorativas a los Tribunales Económico-Administrativos para las que carecen de infraestructura.

También han de introducirse ciertas mejoras en el procedimiento para obtener la suspensión no automática, pues, en la actualidad, se están planteando serios problemas debidos a la frecuente inadmisión de este tipo de solicitudes. Ante esta situación se plantean tres posibilidades. La primera, limitar la inadmisión a los motivos formales. La segunda, mantener las actuales posibilidades de inadmisión, pero concediendo la suspensión cautelar cuando la providencia negativa se deba a la

realización de este juicio previo por parte del órgano competente o, al menos, cuando este último estime que no existe temeridad en la petición. Por último, prever, en todo caso, una suspensión cautelar en estos supuestos, que se mantendría hasta que recayera resolución firme en vía judicial, sin perjuicio de la adopción de medidas cautelares. Por último, dentro del procedimiento para obtener la suspensión no automática, debe otorgarse un trámite de audiencia al interesado para que pueda rebatir el informe del órgano de recaudación acerca de la suficiencia e idoneidad de las garantías.

### **C. Las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local**

La Comisión resalta los problemas que se plantean como consecuencia de la inexistencia de una vía económico-administrativa en relación con los actos de gestión tributaria dictados por los Entes locales. La escasa cuantía que, por lo general, presentan los mismos y el alto coste de la vía contencioso-administrativa hace que se desinsentive el acceso a la misma. Esta situación sólo puede solventarse reintroduciendo la vía económico-administrativa, de carácter gratuito, en relación con estos tributos. Ahora bien, es preciso advertir que no puede desarrollarse ante órganos estatales como los actuales, ya que ello podría ir en contra de la autonomía local. Por tanto, se propone la creación de unos órganos económico-administrativos locales, integrados por funcionarios pertenecientes a los cuerpos de técnicos de la Administración local.

### **D. Impugnación de las autoliquidaciones**

En aquellos tributos que establecen o permiten la presentación de declaración, seguida de liquidación administrativa, si el particular no comparte el criterio administrativo puede declarar y luego recurrir la liquidación con solicitud de suspensión. La Comisión recomienda que se establezca en los tributos que se exigen por autoliquidación un sistema similar. Así dentro del plazo para presentar la autoliquidación, el particular puede manifestar que desea que la misma sea revisada en relación con algún extremo concreto, en cuyo caso sólo debería ingresar el resto. Si la Administración confirma la autoliquidación en el punto en que el reclamante pedía su revisión éste podría, bien ingresar con intereses o recurrir solicitando la suspensión.

### **E. La revocación**

Entre las propuestas novedosas del Informe de la Comisión se encuentra la propuesta de regulación de la revocación de actos tributarios de gravamen en los casos en que la propia Administración considere que no se ajustan a Derecho. Con ello se evitarían conflictos innecesarios o poner fin a los ya iniciados. La regulación debe inspirarse, sin trasladarlo de manera automática, en el actual art. 105 de la LRJ-PAC.

Ahora bien, la revocación no puede convertirse en una vía alternativa a la del recurso. Si la Administración llega a la conclusión, por sus propios medios, o convencida por el contribuyente o por otro órgano o entidad, que un acto administrativo tributario de gravamen es contrario a Derecho, ha de tener la posibilidad revocarlo, con los límites que se quieran establecer.

Los actos firmes pueden revocarse, ya que es precisamente en este caso, es decir, el acto firme no recurrido que la Administración considera erróneo, en el que la revocación tiene mayor sentido. Lo mismo cabe predicar de los actos ya sometidos a revisión, si la Administración llega a la conclusión que no se ajustan a Derecho antes de que lo haga el órgano de revisión. Quedaría excluido de la revisión el acto administrativo tributario confirmado por sentencia judicial firme.

