

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

Esaú Alarcón García

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

Title

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

Resumen

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

Palabras clave

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

Abstract

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

Keywords

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

Recibido 4-01-2019/Aceptado 02/05/2019

Sumario

1. Introducción
2. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente
 - 2.1. Introducción
 - 2.2. El posible carácter *praeter legem* del artículo 74.1.h) RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Quince del Reglamento
 - 2.3. El posible carácter *ultra vires* del artículo 171 apartado 3 RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Treinta del Reglamento
 - 2.4. El posible carácter *ultra vires* del artículo 184.2 RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Treinta y tres del Reglamento
 - 2.5. El posible carácter *contra legem* del artículo 197 bis RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Cuarenta y cinco del Reglamento
3. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. El posible carácter *praeter legem* del apartado 2 del artículo 29 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Cuatro del Reglamento
 - 3.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 8 del artículo 46 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Siete del Reglamento
 - 3.4. El posible carácter *contra legem* del apartado 1 del artículo 74 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Doce del Reglamento
4. Bibliografía

«El poder es una droga, pero la droga más peligrosa es el poder de disposición sobre el dinero ajeno, puesto que permite a los poderosos –a los parlamentarios, al alcalde, al presidente del Gobierno– disponer de fondos sin tener que renunciar a un penique de la propia fortuna ni reducir su propio tren de vida»

Klaus Vogel

1. Introducción

El viernes, 30 de junio de 2017, se dio a conocer por parte del Ministerio de Hacienda y Función Pública el texto de los proyectos de cuatro reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria –LGT, en lo sucesivo–, para su información pública, comunicándose dicha circunstancia a diversos organismos para que aprovecharan el trámite para llevar a cabo cuantas sugerencias y alegaciones consideraran pertinentes.

Pese a tratarse de fechas harto complicadas para los profesionales del sector tributario, diversas corporaciones y asociaciones profesionales –como la Asociación Española de Asesores Fiscales o AEDAF, el Consejo General de Economistas, el Consejo General del Colegio de Gestores Administrativos y otros– remitieron a la Dirección General de Tributos sus respectivos informes sobre los proyectos legislativos en ciernes, de los cuales resultaban algunas observaciones a la redacción de los textos remitidos, acompañándose en algún caso de otras propuestas de modificación normativa que pudiera resultar conveniente incorporar a los textos definitivos de los reglamentos.

Sin darse a conocer más información acerca de los avatares de los citados proyectos de reglamentos tributarios en los siguientes seis meses, el sábado 30 de diciembre de 2017, fueron publicados en el Boletín Oficial del Estado, con una entrada en vigor perentoria que se produjo –salvo pocas excepciones– dos días después, el 1 de enero de 2018.

Dejando de lado que el proceso normativo ha resultado poco acorde a la buena calidad normativa que se promueve por la legislación actual tanto europea como española y, más concretamente, por la Ley 40/2015 y por las Recomendaciones de la Unión Europea y de la OCDE sobre mejor regulación, es voluntad del autor de este texto exponer en los cuatro próximos apartados, con la máxima objetividad posible dada su situación *sub iudice*, las críticas más destacables que merecen algunos de los preceptos de estos cuatro reglamentos¹.

Debe ponerse de manifiesto, con carácter previo, que muchas de las cuestiones criticables de los reglamentos sobre los que se va a tratar tienen su origen en la modificación llevada a cabo en la LGT por parte de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que supuso un grave endurecimiento de la situación de los contribuyentes frente a los poderes de la Hacienda Pública. No me detendré en estas cuestiones, que no pasan de ser mero desarrollo de la ley que habilitaría, en su caso, el pecado original de socavar las garantías de los ciudadanos y que habrá que interpretar desde un prisma constitucional.

¹ En este trabajo, cuando se hable de cada uno de los cuatro nuevos reglamentos los identificaremos como «el Reglamento», «el Real Decreto» o «el RD». En cambio, como se verá en cada apartado sucesivo, a cada reglamento originario se le dará una denominación diferenciada.

2. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente²

2.1. Introducción

Este proyecto normativo recibió un total de 33 observaciones en la fase de información pública, muchas de ellas referidas específicamente a la regulación de una novedosa obligación informativa sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

Con relación a este concreto aspecto, se da la circunstancia de que la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia también procedió a remitir al Ministerio de Hacienda y Función Pública un requerimiento previo a la interposición de recurso contencioso-administrativo, cuestionando la redacción del artículo 1. Once del RD al incorporar una concepción amplia de «intermediario» en el arrendamiento de viviendas turísticas. Dicho requerimiento fue resuelto, en sentido desestimatorio, mediante acuerdo del Consejo de Ministros en reunión de 6 de abril de 2018, considerándose que el contenido de las normas cuestionadas se ajusta a derecho, sin constituir un obstáculo a la competencia efectiva.

Por último, merece la pena destacar que el Consejo de Estado llevó a cabo dos observaciones de contenido en su dictamen acerca del RD proyectado, aprobado el 20 de diciembre de 2017, relacionadas con el nuevo artículo 54 ter y con la modificación operada en el artículo 125 RGAT. Esta última, tuvo la consideración de observación esencial a los efectos de lo previsto en el artículo 130.3 del reglamento de dicha institución consultiva, accediendo el Ministerio a cambiar la redacción final del precepto para ajustarse a lo que se proponía por dicho organismo.

2.2. El posible carácter *praeter legem* del artículo 74.1.h) RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Quince del Reglamento

La redacción anterior del artículo 74.1 RGAT en su letra h), señalaba lo siguiente:

«Artículo 74. Requisitos de la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias.

1. Para la emisión del certificado regulado en este artículo, se entenderá que el obligado tributario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las siguientes circunstancias:

h) No tener pendientes de ingreso responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.»

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

«Artículo 74. Requisitos de la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias.

² Cuando se trate acerca del Real Decreto 1065/2007, lo denominaremos por el convencional acrónimo «RGAT».

1. Para la emisión del certificado regulado en este artículo, se entenderá que el obligado tributario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las siguientes circunstancias:

h) No tener pendientes de ingreso **multas ni responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.**»

Según la memoria del análisis del impacto normativo –MAIN, en adelante– del proyecto de RD, con ello «se adapta el reglamento a la vigente redacción de la disposición adicional décima de la LGT, incorporando a la norma reguladora del certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, en los casos de delito contra la Hacienda Pública, las deudas derivadas no sólo de la responsabilidad civil sino también de la pena de multa.»

De todo ello se colige claramente que la justificación de la modificación reglamentaria, se encuentra en una supuesta habilitación que se concede por la Disposición Adicional 10ª de la LGT.

En este sentido, el precepto que serviría de base legal a la modificación del Reglamento señala textualmente lo siguiente³:

«Disposición adicional décima. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.».

Este mandato de la LGT, de carácter eminentemente procedimental, se limita a regular la exacción de los dos conceptos económicos que pueden resultar de una condena por delito contra la Hacienda Pública, dejando claro que tanto la responsabilidad civil como la pena de multa se exigirán por el procedimiento administrativo de apremio –apartado 1– y que, en caso de que se hubiera acordado el fraccionamiento del pago de alguno de estos conceptos, el juez penal se lo tendrá que comunicar a la Administración tributaria, en cuyo caso cabe entender que no procederá el inicio de apremio alguno – apartado 3–.

El artículo 74 RGAT, por su parte, no es un precepto procedimental sino sustantivo, que se encarga de regular las condiciones para que un contribuyente pueda obtener de la Administración una certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, incluyéndose por el Reglamento, *ex novo*, a las multas derivadas de la comisión de un delito fiscal.

Se pretende, por tanto, algo tan peculiar como que una concreta norma procesal que determina el método de exacción de un concepto no tributario –la multa penal– sirva de base a una previsión reglamentaria que nada tiene que ver con ese *iter* procesal, pues se limita a regular las circunstancias por las que un ciudadano puede obtener un certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones.

Otra posibilidad más razonable, no obstante, sería que el artículo 74 RGAT no pueda considerarse como una norma de desarrollo del procedimiento de exacción de la responsabilidad civil y la multa derivados

³ Los subrayados que aparezcan a lo largo de este escrito son, siempre, obra del autor.

de la comisión de delito contra la Hacienda Pública, sino como una norma de (mera) gestión tributaria que permite al contribuyente obtener una certificación acreditativa de estar al corriente de sus obligaciones tributarias.

Siendo ello así, se da la circunstancia de que las multas penales no pueden considerarse, en modo alguno, como una obligación tributaria, pues no aparecen como tales en ninguno de los conceptos regulados en los artículos 19 y siguientes de la LGT –a saber, obligación tributaria principal y obligaciones tributarias accesorias– y, más al contrario, técnicamente hablando son una especie determinada dentro del género punitivo penal.

Desde esta perspectiva, la inclusión por vía reglamentaria de un concepto no tributario, como son las multas derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en el precepto que regula los requisitos para obtener una certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias no tendría la habilitación legal pertinente, por lo que podría suponer un exceso reglamentario que pudiera determinar su anulación.

Podría aducirse, para contrarrestar lo argumentado, que el listado del artículo 74.1.h) RGAT ya recogía desde 2007 otro concepto sometido a comprobación para obtener el citado certificado que tampoco es una obligación tributaria, como es la responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública declarada por sentencia firme, resultando razonable que ambos conceptos reciban un tratamiento uniforme.

A pesar de ello, el hecho de que la inclusión reglamentaria de la responsabilidad civil *ex delicto* en la letra h) del precepto no haya sido discutida judicialmente no puede conducir a la conclusión de que esa letra del precepto reglamentario resulte un precedente para la inclusión también de la multa en el listado.

En realidad, ni uno ni otro concepto, ni responsabilidad civil ni multa derivados de delito contra la Hacienda Pública, deberían ser tenidos en cuenta para poder obtener un certificado de encontrarse al corriente de obligaciones tributarias porque, como se acaba de indicar, ni uno ni otro son tales (obligaciones tributarias).

En efecto, no lo son porque no forman parte del *numerus clausus* que, a estos efectos, se establece en los artículos 19 ss. LGT y, ésta es una cuestión que resulta indiscutible, de lo que cabe colegir que ambos conceptos no debieran figurar como tales, por vía reglamentaria, a los efectos de la obtención de un certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias.

2.3. El posible carácter *ultra vires* del artículo 171 apartado 3 RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Treinta del Reglamento

La redacción anterior del artículo 171.3 RGAT señalaba lo siguiente:

«3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

«Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.»

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

«3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición **inmediata** de la Administración tributaria, se concederá con carácter general un plazo de 10 días **hábiles**, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con el deber de colaboración. **El plazo concedido para la contestación a las reiteraciones de los requerimientos de información que no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria será con carácter general de 5 días hábiles.**

Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos.»

Según la MAIN del proyecto de RD, «con el objeto de dar una mayor seguridad jurídica en el procedimiento inspector, se explicita en el reglamento un plazo de 5 días hábiles, inferior al plazo inicialmente concedido de 10 días hábiles, para contestar las reiteraciones de requerimientos de información que no debe hallarse a disposición del personal inspector y que se han incumplido por el obligado tributario.

Por otra parte, en aras del principio de eficacia administrativa, se permite que el órgano de inspección actuante admita la documentación que los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración entreguen directamente a dicho órgano en el curso de su comparecencia.»

Cabe mencionar como los dos preceptos que podrían servir de anclaje legal a esta modificación reglamentaria, además de las previsiones en materia de notificaciones electrónicas de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común –LPAC, en lo sucesivo–, los artículos 99 y 142 LGT.

El primero de ellos, regula el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, indicándose en su apartado 2 que «los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante (...).»

El segundo, ya en el ámbito específico del procedimiento de comprobación e investigación tributaria, manifiesta que «el obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.»

Estos preceptos entroncan, a su vez, con las previsiones de los artículos 28 y 73 LPAC, que se transcriben parcialmente por su trascendencia:

«Artículo 28. Documentos aportados por los interesados al procedimiento administrativo.

1. Los interesados deberán aportar al procedimiento administrativo los datos y documentos exigidos por las Administraciones Públicas de acuerdo con lo dispuesto en la normativa aplicable. Asimismo, los interesados podrán aportar cualquier otro documento que estimen conveniente.

2. Los interesados no estarán obligados a aportar documentos que hayan sido elaborados por cualquier Administración, con independencia de que la presentación de los citados documentos tenga carácter preceptivo o facultativo en el procedimiento de que se trate, siempre que el interesado haya expresado su consentimiento a que sean consultados o recabados dichos documentos. Se presumirá que la consulta u obtención es autorizada por los interesados salvo que conste en el procedimiento su oposición expresa o la ley especial aplicable requiera consentimiento expreso. (...)

3. Las Administraciones no exigirán a los interesados la presentación de documentos originales, salvo que, con carácter excepcional, la normativa reguladora aplicable establezca lo contrario. Asimismo, las Administraciones Públicas no requerirán a los interesados datos o documentos no exigidos por la normativa

reguladora aplicable o que hayan sido aportados anteriormente por el interesado a cualquier Administración. A estos efectos, el interesado deberá indicar en qué momento y ante que órgano administrativo presentó los citados documentos (...).

Artículo 73. Cumplimiento de trámites.

1. Los trámites que deban ser cumplimentados por los interesados deberán realizarse en el plazo de diez días a partir del siguiente al de la notificación del correspondiente acto, salvo en el caso de que en la norma correspondiente se fije plazo distinto.

2. En cualquier momento del procedimiento, cuando la Administración considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, lo pondrá en conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo.

Poniendo en relación las novedosas previsiones reglamentarias del RGAT con las regulaciones legales transcritas, puede llegarse al entendimiento de que la modificación del Reglamento ha traspasado los límites de la habilitación legal, en contra de los derechos de los ciudadanos que se encuentran sometidos a un procedimiento de comprobación e investigación ante la Inspección de los Tributos.

En efecto, un primer aspecto criticable es la inclusión del adjetivo «*inmediata*» con relación al plazo que se debe de conceder en los procedimientos de inspección a los contribuyentes para aportar –y, seguidamente, para reiterar peticiones– documentación.

La inmediatez no suele ser compañera de viaje del buen actuar administrativo ni de la seguridad jurídica, y una lectura *a contrario sensu* del aserto podría determinar que el precepto resultara contrario a la LGT y a la LPAC.

En efecto, si entendemos que la concesión del plazo de diez días para aportar documentación únicamente existe para cuando se trate de documentos que deban hallarse inmediatamente a disposición de la Administración tributaria, eso podría significar que no se tendrá porqué conceder dicho plazo para la petición de documentos que estén a disposición «mediata» de la Administración tributaria.

Ello podría dar lugar a una interpretación que obligara a los ciudadanos a aportar en plazos perentorios decididos por el funcionario instructor, los documentos que se hallen en poder de otras Administraciones, o de la propia Administración actuante, pero en otra dependencia u oficina de registro.

Esta circunstancia resultaría directamente contraria a las previsiones legales que se han transcrito, que son tradicionales en nuestro ordenamiento jurídico, de las que se deduce que los contribuyentes no están obligados a presentar documentación que ya se hubiera aportado a una Administración, esté o no a disposición inmediata del órgano actuante en el procedimiento específico de que se trate.

El hecho de que la Administración no pueda acceder a ella inmediatamente no debería ocasionar al contribuyente, por tanto, la obligación de ponerla de nuevo a su disposición y, menos aún, en una interpretación que pueda llevar a tener que hacerlo en un plazo inferior a los tradicionales diez días que se permiten para cumplimentar trámites y aportar documentos con las administraciones públicas.

Por lo que se refiere a la puntualización del segundo párrafo, relativa a la reiteración de la petición de documentación, especificando que en tal supuesto el plazo pasa a ser de cinco días, su redacción parece acorde con los términos previstos en el artículo 32.1 LPAC, que estipula que «*la Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero.*»

Ahora bien, nuevamente, la inmediatez que se predica en la documentación de la que no deba disponer la Administración actuante podría adolecer de los mismos óbices legales que se acaban de comentar con relación al primer párrafo.

Por consiguiente, los dos primeros párrafos del precepto, podrían estar incluyendo en dos ocasiones un condicionante en la aportación de documentación que resultaría contrario –o, como mínimo, más exigente– a disposiciones de mayor rango normativo.

Con esta conclusión, no se intenta poner en duda que la potestad de organizar un procedimiento (administrativo) recae –lógicamente– en la Administración pues lo contrario llevaría a la anarquía ritual, pero tampoco puede admitirse lo que deja entrever la novedad reglamentaria, que es la presunta existencia de documentos que el ciudadano debe poner a disposición de la Administración de forma inmediata.

En efecto, si bien es cierto que existe una normativa legal –artículo 171.2 RGAT y artículo 23 del Reglamento de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, ambos en relación con el artículo 142.3 LGT– que establece que los documentos que se hallen en las oficinas del contribuyente podrán analizarse allí directamente, visualizarse en pantalla y hasta acceder en línea, ello no significa que dicha documentación deba disponerse de forma inmediata.

Directo e inmediato no son vocablos sinónimos, ni muchísimo menos. Tales documentos –que no forman una lista abierta– tienen que estar a disposición del inspector, y el contribuyente deberá colaborar y hacerlo lo antes posible, pero de ahí a obligar a su entrega inmediata so pena de incurrir en una infracción va un trecho, que es directamente proporcional a la distancia que hay entre la palabra contribuyente y la de súbdito.

Por tal motivo, cabe entender que no puede exigirse en un procedimiento inspector tal inmediatez, porque ya se prevé la obligación de prestar toda la colaboración posible, pero de forma ordenada y respetuosa con el normal desarrollo de la vida y explotación económica del contribuyente, sin exigirle una perentoriedad desmedida, y mucho menos puede hacerse esto por vía reglamentaria.

Dicho lo anterior, también debemos dejar constancia de nuestra crítica hacia el segundo párrafo introducido en el artículo 171.3 RGAT que, a pesar de tener el aspecto de una norma pensada para favorecer la actuación de los contribuyentes obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas, lo cierto es que deja al arbitrio del actuario en el procedimiento la posibilidad de aceptar la aportación de documentación en soporte no electrónico.

En efecto, la ya lejana Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, vino a introducir la obligación de determinadas personas –señaladamente, las jurídicas– de relacionarse electrónicamente con la Administración. Siguiendo esa senda, la actual LPAC ha ampliado el espectro de personas obligadas a la relación electrónica en su artículo 14, configurando asimismo novedosos cauces para la aportación de documentación electrónica en las diversas Administraciones Públicas.

En la *praxis*, esta modernización de la relación administrativa ha comportado no pocos quebraderos de cabeza a los contribuyentes, que han visto como las sedes electrónicas de organismos públicos no funcionan o directamente no se han habilitado, por no hablar de la problemática que surge cuando se precisa remitir electrónicamente documentación que no tenga ese formato, como CDs, videos, planos, obras de arte, etc.

El procedimiento de comprobación e investigación tributaria ha tenido la virtud, empero, de no padecer estas inclemencias de la relación electrónica obligatoria, por un hecho que forma parte de su propia esencia particular: sus trámites se llevan a cabo de forma presencial, física, la relación entre actuario y contribuyente –o su representante o asesor– es ontológicamente personal, de forma que ambas partes han de establecer necesariamente un contacto humano, comunicarse personalmente o por teléfono.

Esta singularidad del procedimiento de inspección lo hace diferente en su tramitación a otros procedimientos tributarios –diría que a todos– como la comprobación limitada, la verificación de datos o la comprobación de valores, en los que prima una relación «en papel» y donde el elemento de comunicación personal ha desaparecido por completo, hasta el punto que los teléfonos de las delegaciones que emiten notificaciones están virtualmente inhabilitados y detrás de la clásica ventanilla ya no hay nadie que atienda al ciudadano.

Por tal motivo, la aplicación automática de los parámetros de la relación electrónica proclamada por la LPAC a los procedimientos de comprobación e investigación resulta contra natura, pues esa forma de comunicarse haría perder el sentido a innumerables preceptos de la LGT y del RGAT en materia de inspección tributaria, reguladores de cuestiones que exigen un componente presencial.

Por consiguiente, la redacción de un precepto que permita aportar documentos personalmente al contribuyente obligado a relacionarse electrónicamente en las actuaciones de inspección, debería ser fruto del sentido común y del consenso entre las dos partes de la relación tributaria, tratando dicho aspecto procesal o adjetivo como un derecho del ciudadano, derivado de la propia fisonomía del procedimiento de inspección.

Sin embargo, lejos de ello, la redacción del artículo 171.3 párrafo 2º deja ese cauce de aportación de documentación presencial a disposición del actuario, al decir que «*podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa*».

Más al contrario, para acompasar el desarrollo reglamentario a la tradicional tramitación de los procedimientos de inspección tributaria, debería regir el consenso de ambas partes en la relación tributaria o, en último extremo, abrir esa posibilidad a toda aportación documental realizada a consecuencia de una comparecencia presencial en las oficinas de la Inspección o, con mayor motivo, en una personación de un actuario en el domicilio del contribuyente.

Frente a ello se ha sugerido que, sin la existencia de este novedoso precepto reglamentario, la situación del contribuyente sería mucho peor pues, sin esa regulación, estaría obligado a la aportación documental por vía electrónica de conformidad con el artículo 14 LPAC.

Ante esa tesis debe ponerse de manifiesto de nuevo que, por la peculiar ritualidad de las inspecciones tributarias, debe entenderse que no cabe la aplicación supletoria del artículo 14 LPAC, al existir una regulación específica en la LGT y en el RGAT que, vista en su conjunto y desde una perspectiva teleológica, impediría esa relación esencialmente electrónica.

Así las cosas, el establecimiento en manos de una de las partes –la Administración– de una potestad tan trascendental en un procedimiento naturalmente presencial supone un menoscabo de los derechos de los ciudadanos, que se ven reducidos a consecuencia de una norma reglamentaria que no tiene una clara habilitación en la normativa legal en vigor en el ámbito de las inspecciones tributarias.

2.4. El posible carácter *ultra vires* del artículo 184.2 RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Treinta y tres del Reglamento

La redacción anterior del artículo 184 del RGAT, que regulaba la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, señalaba lo siguiente:

«1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.»

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos: (...).»

La modificación en la redacción del citado precepto llevada a cabo por el Reglamento, da lugar a una serie de cambios que se destacarán en su redacción mediante negrita, siendo el primero de ellos el propio título del artículo:

«Artículo 184. **Duración del procedimiento inspector**

1. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un mínimo de 7 días naturales cada uno. Los periodos solicitados no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

2. Para que la solicitud formulada pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del período al que se refiera la solicitud.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

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

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el período solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el período solicitado. Se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un período inferior a 7 días.

La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el período solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.

3. La realización de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento tendrá efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se refiera el procedimiento. Si la superación del plazo máximo se constata durante el procedimiento de inspección, esta circunstancia se le comunicará formalmente al obligado tributario indicándole las obligaciones y periodos por los que se continúa el procedimiento.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, los cambios en este precepto derivan del hecho de que «se adapta la norma reglamentaria a la nueva regulación legal del plazo del procedimiento inspector que elimina los supuestos de ampliación del plazo y que prevé, en lugar de las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración, determinados supuestos de suspensión y de extensión del plazo. (...)

Se desarrolla reglamentariamente la extensión del plazo correspondiente a los periodos de no actuación del órgano inspector solicitados por el obligado tributario, los cuales tendrán una duración mínima de 7 días naturales y no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento. Se regulan los requisitos que deben reunir las solicitudes de periodos de no actuación y su tramitación».

No cabe duda de que, en lo que aquí interesa, el precepto desarrolla reglamentariamente las previsiones del apartado 4 del artículo 150 LGT, cuya redacción es la siguiente:

«4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos

efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.»

A pesar del mandato expreso de que los términos legales se desarrollen por vía reglamentaria, pudiera resultar que alguno de los condicionantes reglamentarios excedieran de los límites de la ley, introduciendo un componente de posible arbitrariedad en la actuación de la Administración.

Como primer aspecto a destacar del desarrollo reglamentario, se encuentra la fijación de un plazo mínimo de tales «días de cortesía» que no figura en la ley, de modo que no podrán solicitarse por menos de siete días.

Tal plazo parece razonable, ya que como apunta el Ministerio en contestación a una observación presentada al proyecto de reglamento a este respecto, «*la concesión de plazos inferiores puede afectar en la correcta ordenación y continuidad del procedimiento*». En efecto, tanto el plazo mínimo de siete días como el silencio positivo y el hecho de que la resolución pueda establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario son medidas sensatas, de puro desarrollo reglamentario, que benefician la *praxis* administrativa y al interés público, si bien respecto al último aspecto comentado se criticará seguidamente la omisión de una exigencia de motivación en la resolución administrativa que así lo dictamine.

No se puede decir lo mismo de otras cuestiones tratadas por el Reglamento, que carecen de pertinencia y que podrían ser huérfanas de base legal.

Así podría ocurrir con la exigencia prevista en la letra a) del apartado 2 del artículo 184, en el sentido de que la petición de «días de cortesía» se tendrá que efectuar «*directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del período al que se refiera la solicitud*».

Puede resultar comprensible que se requiera que la solicitud únicamente pueda hacerse de forma directa al órgano inspector *ad hoc*, coartando así la posibilidad de que el contribuyente la remita a través de cualquier registro público o mediante el servicio de Correos y Telégrafos pues, de lo contrario, podrían darse casos en la *praxis* de difícil gestión del procedimiento, contrariando el interés general y generando un caos organizativo.

Sin embargo, puede resultar excesivo el requisito adicional, sin fundamento legal alguno, de que la petición deba hacerse como mínimo siete días naturales antes del inicio del período al que se refiere la solicitud.

Una exigencia de ese calado va en contra de la *praxis* habitual en los procedimientos inquisitivos, en la que en un momento determinado al contribuyente le puede ocurrir una circunstancia vital, profesional, económica o patrimonial que le obligue a solicitar al funcionario que instruye el expediente unos días de no actuación.

Imaginemos, y no es un caso atípico, que al contribuyente o a su representante le diagnostican una enfermedad que requiere una operación inminente poco antes de una comparecencia en un procedimiento de inspección. No solo tiene la obligación de acudir a dicha visita, sino que puede darse la desgraciada circunstancia de que, constatada la enfermedad, al llegar a la comparecencia señalada y concluir las actuaciones, solicite la no comparecencia durante un período de tiempo y la contestación del actuario sea que no lo puede hacer sin el margen de siete días, requiriéndole para que, en esos siete días de tiempo, antes de concederle ese tiempo de no actuación, comparezca de nuevo.

Los procedimientos de comprobación e investigación son dilatados, con un máximo de dieciocho meses, ampliables a veinticuatro, y en ese tiempo se desarrollan habitualmente circunstancias vitales que afectan a las dos partes, actuario y contribuyente, que se relacionan en su seno. No es difícil, por

ende, que se produzcan circunstancias que obliguen al contribuyente a descontar unos días de cortesía de forma inmediata, para paliar sus necesidades más perentorias. Lo mismo ocurre con el instructor del procedimiento, que de visita en visita puede haber cambiado por motivos organizativos, cambio de plaza u otras situaciones, sin que en este caso la normativa le otorgue al contribuyente el derecho a un plazo mínimo para asumir ese cambio.

A ello debe añadirse el nada despreciable hecho de que un procedimiento inquisitivo es la rutina del actuario del fisco que lo gestiona, pero es un procedimiento traumático para el contribuyente, con un representante que define una estrategia y con un componente personal inevitable que impide cambiar de representación de forma inmediata.

Por tal motivo, la exigencia de que la solicitud se efectúe de forma directa con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del período a que se refiera la solicitud resulta irrazonable y carente de amparo legal.

Por último, también debe hablarse del problema que plantea el apartado del precepto que posibilita al actuario conceder un período de inactividad distinto al solicitado por el contribuyente que, si bien ya hemos dicho que parece una medida razonable, debería ir acompañada de una motivación que no parece exigirse por el Reglamento, lo que puede conllevar resoluciones arbitrarias que debieran evitarse.

Es bien cierto que, en puridad, todos los actos administrativos limitativos de derechos y discrecionales deben ser motivados, *ex artículo 35.1.i) LPAC*, pero no hubiera estado de más una mención expresa de dicho requisito en el Reglamento que evitara situaciones arbitrarias que pueden ocasionarse en la *praxis*.

2.5. El posible carácter *contra legem* del artículo 197 bis RGAT, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Cuarenta y cinco del Reglamento

La introducción de los apartados *bis a sexies* en el artículo 197 RGAT, trae causa de la modificación llevada a cabo en la tramitación del delito contra la Hacienda Pública por la Ley 34/2015 en la regulación entonces existente en la LGT.

Respecto al primero de los preceptos de esa serie señala, concretamente, lo siguiente:

«Artículo 197 bis. Actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos correspondientes de este reglamento.

2. La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción.

En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto.

Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente.

3. De no haberse apreciado la existencia de delito por la jurisdicción competente o por el Ministerio Fiscal, la Administración Tributaria iniciará o continuará, cuando proceda, las actuaciones o procedimientos correspondientes, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Las liquidaciones y sanciones administrativas que, en su caso, se dicten, así como aquellas liquidaciones y sanciones cuya ejecución proceda reanudar por haber quedado previamente suspendidas, se sujetarán al régimen de revisión y recursos regulado en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero sin que puedan impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, los cambios en todos los preceptos relativos a la tramitación de un procedimiento en casos de apreciación de delito fiscal, tienen la siguiente motivación:

«Se introduce un nuevo Capítulo IV en el Título V de la RGAT que recoge las actuaciones a seguir en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. El reglamento se adapta a la nueva tramitación administrativa del delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de una liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, que se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

En primer lugar, se describen las distintas situaciones en que la Administración tributaria puede apreciar la existencia de indicios de delito teniendo en cuenta no sólo el órgano actuante sino también el momento procedimental en que dichos indicios pueden detectarse. En este sentido, se señala que la apreciación de dichos indicios podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se haya dictado liquidación o impuesto sanción.

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

La regulación reglamentaria se completa con la forma de cálculo de la liquidación vinculada a delito, cuando por un mismo concepto impositivo y período existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por éste, y, por tanto, proceda dictar dos liquidaciones provisionales de forma separada.

Por último, se regulan los efectos derivados de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o de las distintas resoluciones judiciales dictadas en el proceso penal, ya sea apreciando la existencia de delito, con una cuota defraudada igual o diferente, en más o menos, a la liquidada en vía administrativa, o bien, no apreciando la existencia del mismo por inexistencia de la obligación tributaria o por otro motivo.»

El apartado 2 del artículo 197 RGAT, como se puede observar, establece la posibilidad de que la apreciación de la existencia de delito contra la Hacienda Pública pueda tener lugar *«en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción»*.

Los efectos diacrónicos del precepto, en el mundo jurídico, pueden producirse en múltiples momentos procesales, hasta el punto de que no son descartables los siguientes:

Primero, puede llevar a que su aplicación produzca la modificación de liquidaciones tributarias, es decir, de actos administrativos que inclusive podrían haber devenido firmes en ese momento y, por consiguiente, que *a priori* solo podrían ser objeto de revocación a través de los procedimientos especiales de revisión previstos a tal efecto en los artículos 216 y siguientes de la LGT.

Este razonamiento nos lleva, lógicamente, a que el citado precepto pueda considerarse contradictorio con una ley ordinaria –la LGT–. Además, no debe olvidarse que la Administración está sometida al principio de confianza legítima, de modo que no puede cambiar un criterio propio previamente fijado –en este caso, el establecido en una previa liquidación tributaria que hubiera ganado o no firmeza– de forma injustificada.

Segundo, que su aplicación se produzca no sólo tras la firmeza de una liquidación tributaria sino, lo que es más grave aún, tras la firmeza de dicha liquidación y de una concurrente sanción tributaria.

Hasta ahora, el Real Decreto 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario – artículo 32.2– únicamente regulaba la posibilidad de la apreciación de indicios delictivos durante la tramitación de un procedimiento sancionador, pero el carácter abierto del nuevo precepto del RGAT y la modificación operada en el primer precepto del RST permitiría *a priori* que tal circunstancia se produzca una vez concluido el procedimiento sancionador y hasta, inclusive, cuando la sanción administrativa hubiera ganado firmeza⁴.

En tal caso, se podría producir una vulneración del principio de no concurrencia de sanciones –*non bis in idem*– fruto de la contrariedad de una norma reglamentaria frente a un mandato de carácter constitucional, sin dejar de lado que el autor del presente escrito admite ignorar la existencia de algún precepto en la LGT que habilite la anulación de una sanción administrativa firme, salvo los ya citados mecanismos de revocación de actos administrativos, pues los artículos 250 y siguientes únicamente hacen referencia a sanciones que se encuentren en curso de tramitación en el momento de plantearse la existencia de un delito contra la Hacienda Pública.

Un tercer escenario que permite el precepto objeto de comentario, que no resulta ni mucho menos un producto de laboratorio jurídico sino que puede darse fácilmente en la *praxis*, sería que la activación del delito fiscal se produjera no solo tras la firmeza de una liquidación tributaria y su concurrente sanción, sino incluso ¡habiéndose dictado una resolución judicial en el ámbito contencioso-administrativo que haya ganado firmeza (o no)!

En tal caso no es descartable interpretar la existencia de un conflicto de jurisdicciones, pues un juez del ámbito penal tendría la posibilidad de replantearse no únicamente lo liquidado por la Administración, sino una resolución judicial emitida por el juez natural en el ámbito tributario, como es el que resulte competente según la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Incluso podría producirse un conflicto no de jurisdicciones, sino de poderes públicos pues, la norma reglamentaria, permitiría al instructor del procedimiento tributario incoar un procedimiento (penal) que podría llegar a anular una decisión previa de carácter judicial (contencioso-administrativa), lo que puede suponer un grave quebranto para la tutela judicial efectiva además de trastocar la división de poderes plasmada en nuestra Constitución.

A ello se le une que la regulación del precepto en cuestión podría resultar contraria al principio *non bis in idem* y limitativa de la eficacia de las sentencias dictadas en el orden contencioso-administrativo, lo que supondría un grave quebranto a la seguridad jurídica, a la tutela judicial efectiva y a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos establecidos en el artículo 9.3 de la Carta Magna.

En conclusión, puede entenderse que el carácter ilimitado en el tiempo de la posibilidad de apreciar un delito fiscal por parte de la Administración tributaria, que se deriva del redactado del apartado 2 del artículo 197 bis, carece de habilitación suficiente en los artículos 250 y siguientes LGT ya que, en tales preceptos, no se contempla la posibilidad de que tras la finalización de un expediente sancionador pueda apreciarse la existencia de indicios de delito por parte de la Administración.

Frente a los graves óbices que se acaban de plantear respecto de dicho precepto reglamentario, no cabe defender que esas circunstancias se derivan del deber de denuncia de los delitos perseguibles de oficio, sin que pueda entenderse que existe una habilitación normativa a tal efecto en los artículos 95.3 LGT, 262 LECRIM, ni en los principios de prejudicialidad penal y de preferencia penal⁵.

⁴ La única cautela, regulada en el nuevo artículo 32.2 RST es que «la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos».

⁵ Es cierto, en este sentido, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha resuelto recientemente un asunto –sentencia de 20 de marzo de 2018, asunto C-524/15– relativo a la normativa italiana, constatando la legalidad de la apreciación de indicios de delito fiscal una vez finalizados los correspondientes procedimientos administrativos, pero en cualquier caso el objeto de dicha *litis* versaba sobre un decreto legislativo con rango formal de ley, no sobre una disposición emanada del poder ejecutivo, como es nuestro caso.

3. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio⁶

3.1. Introducción

Este proyecto normativo recibió un total de 17 observaciones en la fase de información pública. Asimismo, el Consejo de Estado llevó a cabo 15 observaciones en su dictamen, aprobado el 14 de diciembre de 2017, relativas 14 de ellas a la parte dispositiva y una a la técnica normativa empleada por el RD proyectado. La tercera y la séptima observación, relacionadas con el artículo 40 y los artículos 81 y 82, respectivamente, del RGR tuvieron la consideración de esencial a los efectos de lo previsto en el artículo 130.3 del reglamento de dicha institución consultiva.

3.2. El posible carácter *praeter legem* del apartado 2 del artículo 29 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Cuatro del Reglamento

El RGR incorpora un apartado segundo de nueva cosecha a su artículo 29, renumerándose así el conjunto de apartados de este precepto, que está dedicado a regular los ingresos de las entidades colaboradoras.

El nuevo artículo 29.2 introduce la siguiente precisión:

«2. Mediante orden ministerial podrán establecerse plazos de ingreso diferentes a los establecidos en el apartado anterior respecto de aquellas autoliquidaciones recaudadas cuya periodicidad sea mensual o trimestral y cuyo vencimiento genérico de pago sea posterior al día 20 del mes o inmediato hábil posterior.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, la novedad «permite evitar que la modificación del plazo de ingreso de ciertas autoliquidaciones afecte negativamente a la gestión de la Tesorería del Estado. A este objeto, mediante orden ministerial, se podrán modificar en relación a estas autoliquidaciones los plazos ordinarios en los que las entidades colaboradoras deben efectuar los ingresos en el Tesoro Público para que el establecimiento de nuevos plazos de autoliquidación e ingreso no afecten negativamente a la gestión de la tesorería del Estado.»

En este sentido, el precepto que serviría de base legal a la modificación del Reglamento es el artículo 60 apartado 1 LGT, relativo a las formas de pago, que reza así:

«1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.»

El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente.

La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.»

El desarrollo de esta previsión legal se encuentra regulado en el Capítulo II del Título I del RGR, siendo el artículo 12 de este texto reglamentario el que concreta, mediante una lista cerrada, los lugares para efectuar los ingresos tributarios. Así, uno de estos mecanismos es el pago a través de entidades

⁶ Cuando se trate acerca del Real Decreto 939/2005, lo denominaremos por el convencional acrónimo «RGR».

colaboradoras quienes, a su vez y ex artículo 29 RGR, deberán ingresar en el Tesoro público las cantidades obtenidas de la gestión recaudatoria en unos plazos determinados –apartado 1–.

La modificación reglamentaria de nuevo cuño supone una excepción de los plazos de ingreso genéricamente establecidos en ese primer apartado del artículo 29 que no se concreta en el propio Reglamento, sino queda al albur de una orden ministerial.

Tal excepción aparece en el texto del nuevo artículo 29.2 RGR de forma incondicionada de modo que, mediante una simple orden ministerial, se podrían modificar en el futuro la totalidad de los plazos fijados en el apartado 1 del artículo 29 del propio RGR.

Lógicamente, una norma con rango reglamentario puede remitirse a una orden ministerial para concretar «determinados aspectos» de un régimen jurídico determinado. Ahora bien, como indica la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2017 –recurso 608/2014– ello tiene como límite que se trate de «puntos concretos y de carácter accesorio que no supongan una modificación o alteración sustantiva de aquél, sino simplemente un mero desarrollo objetivo y puntual de las normas reglamentarias».

Estas circunstancias son, precisamente, las que no acontecen en la posibilidad de desarrollo que se regula en el apartado 2 del artículo 29 RGR introducido por el Reglamento pues, lo que permite es que los plazos de ingreso de las entidades colaboradoras en el Tesoro público se modifiquen mediante orden ministerial sin limitación alguna. No se trata de puntos concretos y accesorios, ni de un desarrollo objetivo y puntual de una norma reglamentaria, sino de una remisión completa, en bloque y perpetua, a la orden ministerial que se efectúa, a mayor abundamiento, sin habilitación legal suficiente en el transcrito artículo 60 LGT, lo que supone un exceso reglamentario.

3.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 8 del artículo 46 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Siete del Reglamento ⁷

La redacción anterior del artículo 46 RGR tenía siete apartados, dedicados a las condiciones requeridas por las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias.

El RD introduce un novedoso apartado 8, que señala literalmente lo siguiente:

«8. En el caso en que el obligado al pago presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y una solicitud de suspensión al amparo de lo dispuesto en la normativa aplicable en materia de revisión en vía administrativa, aunque sea con carácter subsidiario una respecto de la otra, se procederá, en todo caso, al archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la tramitación de la solicitud de suspensión.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, con este nuevo mandato «se pretende dar preferencia a la solicitud de suspensión en sede del procedimiento de revisión sobre la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para corregir una práctica que viene siendo habitual, solicitar el inicio de procedimientos incompatibles entre sí, con el objeto de dilatar el inicio o continuación del procedimiento de apremio.»

La supuesta habilitación legal del precepto se encuentra, de conformidad con la justificación llevada a cabo por el Consejo de Estado en su dictamen al proyecto⁸, en el apartado 1 del artículo 65 LGT según el cual «las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.»

⁷ El apartado 8 del artículo 46 del RGR ha sido declarado nulo por la STS número 813/2019, de 12 de junio de 2019, que resuelve el recurso planteado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

⁸ Expediente número 951/2017. Dictamen aprobado el 14 de diciembre de 2017.

Presuntamente, tanto para el ministerio proponente como para el propio organismo consultivo, la nueva previsión tendría un carácter de norma para la prevención del fraude, viniendo así «a corregir una práctica que viene siendo habitual, solicitar el inicio de procedimientos incompatibles entre sí, con el objeto de dilatar el inicio o continuación del procedimiento de apremio».

No parece razonable que, la respuesta a posibles casos de fraude sea la configuración de una normativa torticera como la que trae el Real Decreto. No se puede contrarrestar el fraude a través de otro fraude, como es pergeñar normas que eviten que el contribuyente pueda ejercer sus legítimos derechos, pues lo único que se conseguirá será una sociedad menos honesta.

En el presente caso, precisamente, se está jugando con dos bastiones de los derechos del contribuyente como son, ni más ni menos, que el defender a través de los cauces legales pertinentes la bondad de la liquidación de impuestos efectuada y el solicitar un pago diferido ¡satisfaciendo unos intereses de demora elevadísimos! de sus tributos si tiene una incapacidad de tesorería temporal que le impida hacerlo de golpe.

A ello se le une que, conceptualmente, no nos encontramos ante procedimientos incompatibles entre sí. En ningún precepto concreto de la normativa así se estipula, ya sea legal, ya sea reglamentario y, teleológicamente, tampoco hay motivo alguno para entender que recurrir una deuda tributaria solicitando su suspensión sea incompatible con que se prevea que, si no se obtiene, se pueda tener una incapacidad transitoria para hacer frente a la deuda que obligue a suplicar también de forma cautelar su aplazamiento.

Resulta razonable que la administración busque tapar agujeros recaudatorios, pero lo que no puede pretender es hacerlo coartando derechos de los contribuyentes cuando ella dispone de mecanismos de ejecución exorbitantes y, si esto ya es suficientemente grave de por sí, menos aún si lo pretende hacer por vía reglamentaria.

Sin ir más lejos, la reforma de la LGT que aparentemente sirve de base a estas modificaciones reglamentarias ya introdujo, para evitar abusos, nuevos casos en los que se produce automáticamente la inadmisión de aplazamientos y fraccionamientos en una lista cerrada del apartado 2 del artículo 65 LGT, llegando al extremo de impedir los aplazamientos de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, de resoluciones firmes desestimatorias o de tributos repercutidos, salvo que se pruebe que las cuotas repercutidas se hubieran ingresado en el Tesoro público.

Podrán criticarse las limitaciones concretas a los aplazamientos fijadas por la ley, por motivos de oportunidad, por el adelgazamiento de los derechos de los ciudadanos que suponen o porque la Administración ya tiene potestades suficientes en materia de recaudación pero, al menos, están fijadas en normas con rango legal y son un *numerus clausus* determinado.

Sin embargo, el Reglamento ha ido mucho más allá, pues excluye toda posibilidad de aplazar una deuda tributaria por el mero hecho de haber ejercido un derecho básico en un Estado de Derecho que se precie de tal, como es el de la tutela judicial efectiva.

Esta tendencia normativa a acoger los derechos del contribuyente, intentando evitar a todo trance que recurra las liquidaciones tributarias que recibe, no es exclusiva de esta modificación reglamentaria, sino que es un camino impenitente que transita la legislación actual bajo el mantra de la lucha contra el fraude y que tiene correlato en medidas de los otros Reales Decretos que aquí se tratan, como la fijada en el RRVA que, con esta voluntad, ha regulado unas costas procesales en el ámbito económico-administrativo sin limitación cuantitativa alguna, como se verá.

Volviendo al caso que nos ocupa, la opción de solicitar cautelarmente el aplazamiento de una deuda tributaria para el caso de que no se acepte la suspensión solicitada, lejos de ser un arma defraudatoria, lo que pretende es evitar que una inadmisión de su suspensión en un recurso o reclamación lleve aparejada de facto que el contribuyente entre en la indeseable senda del período ejecutivo, con el sobrecoste y las limitaciones que ello le puede suponer.

Es lógico, pues, que todo ciudadano que quiera recurrir y no tenga claro si va a obtener la medida cautelar que reclama para su deuda, plantee asimismo *ad cautelam* al órgano encargado de resolver, para el caso de inadmisión de su súplica, un posible aplazamiento o fraccionamiento de la deuda si piensa que llegado el momento no podrá hacer frente a la misma de una vez.

Cabe descartar, por tanto, una supuesta incompatibilidad ontológica entre aplazamiento o fraccionamiento y suspensión de una deuda tributaria. Dicha incompatibilidad no aparece en precepto alguno en todo el acervo normativo tributario y, es más, la simultaneidad de ambas figuras no debe verse como un acto con ánimo fraudulento, convirtiendo lo patológico en norma general, sino como una actuación prudente del contribuyente, amparada en el ordenamiento jurídico en vigor y que contrarresta de alguna manera las potestades exorbitantes de la Administración.

Si esa ausencia de mención legal a una supuesta incompatibilidad no fuera suficiente, resulta que ha sido la propia Administración, a través del Tribunal Económico-administrativo Central, la que ha declarado en Resolución de 28 de marzo de 2007 la absoluta compatibilidad entre la suspensión y el aplazamiento de deudas tributarias, con palabras que merece la pena transcribir:

«La suspensión de la ejecución de una liquidación es una medida cautelar, que opera en tanto se resuelve la impugnación que pesa sobre aquélla, mientras que el aplazamiento de esa deuda tiene naturaleza distinta, porque no es sino un modo de pago de la misma. Tratándose de figuras distintas, su incompatibilidad tendría que deberse a que venga así dispuesto expresamente por alguna norma jurídica o a la circunstancia de su imposibilidad práctica de producirse a la vez. No hay disposición de la normativa reguladora que establezca la incompatibilidad citada, y en cuanto a la imposibilidad práctica de producirse a la vez, es precisamente lo que debiera motivarse, porque aunque la ejecución de la deuda esté suspendida, ésta sigue viva, luego podría en principio ser objeto de fraccionamiento. Así pues, la solicitud de fraccionamiento no ha perdido su objeto».

Habiendo dejado claro que no existe impedimento legal a la simultaneidad de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento y suspensión, es momento de demostrar que la introducción del precepto reglamentario comentado rompe con el sistema en vigor, sin amparo legal alguno.

En efecto, la redacción del artículo 65 LGT es muy clara, leyéndolo detenidamente. Así, el artículo 65.1 empieza señalando que *«las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse»*.

Se subraya el verbo utilizado pues es fundamental para concluir que el precepto parte de la base de que las deudas tributarias son ontológicamente aplazables. Si leemos la frase afirmativa a través de una doble negación, la comprensión resulta todavía mayor: *«las deudas que se encuentren en período voluntario o ejecutivo NO podrán NO aplazarse»*. O, lo que es lo mismo, la norma general es que no cabe la inadmisión de aplazamientos. Eso sí, continúa el artículo señalando que las deudas tributarias son aplazables *«en los términos que se fijan reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario»*.

En definitiva, la normativa tributaria parte del principio de que toda deuda tributaria nace aplazable, dejando a la colaboración reglamentaria las condiciones para obtener el aplazamiento. Esta circunstancia es lógica, pues el envés de este derecho del contribuyente está formado por las conocidas potestades exorbitantes, declarativa, ejecutiva y sancionadora de la Administración.

Es el apartado 2º de ese mismo precepto legal el que regula la excepción a la citada regla general, estableciendo los casos tasados en que se inadmitirá un aplazamiento o, lo que es lo mismo, excepciones a la posibilidad de pedir un aplazamiento. Como tales excepciones de una norma general, se fijan en una serie limitada de casos que, entendemos, deben interpretarse restrictivamente y su carácter excesivo sería merecedor de enjuiciamiento constitucional.

De ahí se colige, por la propia interpretación sistemática del precepto, que lo que hace el artículo 65.1 no es habilitar al reglamento para establecer casos de inadmisión de aplazamiento, como parece entender el poder ejecutivo con el precepto reglamentario introducido, sino regular las condiciones para obtener un aplazamiento, que es lo que cumple el RGR en sus artículos 44 y siguientes.

Ello se deriva tanto de su propia literalidad –«en los términos que se fijan reglamentariamente»– como del hecho de que el apartado 2 del propio artículo 65 sea, repetimos, el que establece una lista cerrada de casos de deudas no aplazables, culminándose esos supuestos concretos con un párrafo que aclara en el propio artículo 65.2 *in fine* que «las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión».

Por todo lo expuesto, el establecimiento reglamentario de la tan repetida causa de inadmisión de un aplazamiento que se regula en el nuevo apartado 8 del artículo 46 RGR supone, además de una limitación intolerable al derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos y a la igualdad de armas, una norma reglamentaria que no encuentra habilitación suficiente en la normativa legal en vigor, al regular una cuestión que debería tratarse en el apartado 2 del artículo 65 LGT.

3.4. El posible carácter *contra legem* del apartado 1 del artículo 74 RGR, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Doce del Reglamento

La redacción anterior del artículo 74 RGR, que regula la ejecución de garantías, señalaba lo siguiente:

«1. Una vez iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá a ejecutar la garantía, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en su artículo 168, segundo párrafo; en tal caso, con anterioridad a la ejecución de la garantía se podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos.»

La modificación en la redacción del citado precepto, llevada a cabo por el Reglamento, da lugar a un nuevo segundo párrafo, con el siguiente redactado:

«(...) En ningún caso será de aplicación en la ejecución de garantías lo dispuesto en el artículo 172.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, los cambios en este precepto aparecen **«con la intención de establecer que no es aplicable el requisito de firmeza de la liquidación en los supuestos de ejecución de garantías. Se señala que en la ejecución de garantías no puede aplicarse el requisito de firmeza de la liquidación establecido en el artículo 172.3 de la LGT que sí se aplica a la ejecución de los bienes embargados, por cuanto no son supuestos análogos»**.

El origen de esta disposición reglamentaria se encuentra en el artículo 168 LGT, relativo a la ejecución de garantías, que establece lo siguiente:

«Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio. No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.»

A partir de aquí, la norma ritual básica continúa con la regulación de las actuaciones de embargo en los preceptos siguientes, estipulándose en el apartado 3 del artículo 172 que *«la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación»*.

De la lectura del nuevo párrafo que se introduce en el texto del RGR queda claro que pretende evitar, en los procedimientos de ejecución de garantías, el requisito de firmeza previsto para el embargo.

Esta circunstancia resulta huérfana de fundamento legal alguno y puede generar perjuicios irreparables, al permitir a la Administración tributaria la ejecución de garantías antes de que se produzca la firmeza del acto administrativo, lo que podría llegar a afectar incluso a terceros de buena fe.

En efecto, siendo cierto que ejecución de garantías y embargo de bienes son dos cauces de recaudación distintos de los que dispone Hacienda para resarcirse de su crédito tributario, el fundamento del artículo 172.3 LGT resulta aplicable a ambos pues, lo que pretende, es evitar perjuicios al contribuyente afectado que, a su vez, redunden en ulteriores reclamaciones de daños a la Administración.

Se da la circunstancia, a mayor abundamiento, de que como señala el transcrito artículo 168 LGT, la Administración puede sustituir la garantía por el embargo, en cuyo caso sí que resultaría aplicable el artículo 172.3 LGT, lo que es otra muestra de que en ambos cauces procesales debería regir la regla de firmeza del acto, so pena de dejar esta circunstancia en poder de una de las partes de la relación tributaria, la Administración, lo cual resulta contrario a la igualdad de armas en el procedimiento recaudatorio.

En definitiva, el párrafo 2º del artículo 74 RGR puede resultar contradictorio con lo dispuesto tanto en el artículo 172.3 LGT, que debe entenderse aplicable tanto al procedimiento de embargo como al de ejecución de garantías, pues son dos actuaciones de recaudación a las que puede optar la Administración tributaria y con idéntico fundamento, siendo razonable que en ambos casos rijan la precaución de que no se lleven a cabo si la liquidación tributaria no es firme.

4. Bibliografía

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

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

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

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

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

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

