

Merino Jara, I, (Dir), Calvo Vérguez, J, (Coord.),
Estudios sobre la reforma de la ley general tributaria,
Huygens Editorial, Barcelona, 2016.

Elena Manzano Silva

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho de Cáceres
Universidad de Extremadura

A) FUNDAMENTO

La obra colectiva dirigida por I. MERINO JARA y coordinada por J. CALVO VÉRGEZ “Estudios sobre la Reforma de la LGT”, examina las novedades introducidas a raíz de la promulgación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con la que se acomete la mayor reforma de la norma general desde su aprobación, a fin de “mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz”, tal y como se indica en su Exposición de Motivos.

A esta necesidad de fomentar la eficacia, responde, por ejemplo, la nueva regulación de los procedimientos tributarios, con la que se precisan, clarifican y sistematizan las distintas fases, funciones, y facultades que se confieren a los contribuyentes y a la Administración tributaria. Con esta misma intención, se incentiva un aspecto esencial en la prevención del fraude fiscal, como es el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, con el que además se consigue la reducción de la litigiosidad en esta materia.

Todo ello entronca con lograr un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración y un refuerzo de la seguridad jurídica, revisando aspectos controvertidos de la norma originaria que debían ser modificados, e incorporando nuevas regulaciones con las que mejorar el texto de esta norma basilar.

B) ESTRUCTURA

Las 614 páginas de la obra se dividen en un total de XXI Capítulos, en los que destacados profesores de Derecho Financiero y Tributario examinan minuciosamente los principales aspectos que han sido reformados en la LGT.

CALVO VÉRGEZ inicia los estudios desgranando con rigor y exhaustividad la reforma del artículo 15 de la LGT, en el que se regula la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, con continuas referencias a la jurisprudencia recaída sobre la materia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional. La reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, es contextualizada por el autor con la exposición de su evolución normativa. A tal fin, se parte de la regulación contenida en el Anteproyecto de Ley y en el conocido informe del Consejo General del Poder Judicial de 30 de septiembre de 2014, proporcionando de este modo una visión global de esta institución que facilita el entendimiento y la comprensión de su reforma y redacción actual.

Como pone de manifiesto CALVO VÉRGEZ, la reforma del instituto del conflicto en la aplicación de la norma tributaria pretende penalizar la conducta de aquellas sociedades y grupos multinacionales que cargan a las entidades residentes en España gastos financieros desproporcionados, erosionando la base imponible declarada en el país, sin que las operaciones efectuadas supongan ventaja económica alguna para la economía nacional o ingresos a integrar en la base imponible de la figura tributaria en cuestión. Bajo este prisma, se valora con acierto la modificación de su régimen jurídico permitiendo su sancionabilidad al objeto de adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura.

La lectura del Capítulo I puede enlazarse con la del Capítulo X, en el que ALONSO MURILLO aborda la sancionabilidad a la que aludíamos con anterioridad con la nueva infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Con gran claridad y brillantez en la exposición, el autor manifiesta la propia problemática de la sancionabilidad de los supuestos de conflicto, pasa por recordarnos la importancia de la prohibición de la analogía *in malam parte*, la necesaria antijuridicidad de la conducta y de la culpabilidad, para con posterioridad examinar al detalle la configuración legal de la infracción.

Los Capítulos II y III se centran en el estudio de una de las formas de extinción de las obligaciones tributarias que ha protagonizado un elevado número de sentencias y resoluciones y a la que la doctrina ha dedicado una especial atención. Nos estamos refiriendo, como habrá podido adivinarse, a la prescripción, que presenta una mayor complejidad que en la normativa anterior con la singularización del derecho a comprobar e investigar.

BLASCO DELGADO desarrolla esta cuestión de manera sistemática y muy completa, partiendo de la justificación de la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar. Para ello, la autora repasa la evolución doctrinal y jurisprudencial sobre la posibilidad de comprobar e investigar ejercicios prescritos, que conduce, finalmente, a la separación definitiva del derecho de liquidación y del de comprobación e investigación, y la consolidación legal de su imprescriptibilidad en el nuevo artículo 66 bis de la LGT. De este modo, la norma recoge la postura defendida por el Tribunal Supremo en diversas sentencias, en las que se concluye que el derecho de la Administración Tributaria a comprobar e investigar no prescribe, por lo que puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos. Confirma el Alto Tribunal que lo que prescribe es el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, pero que la facultad de comprobación e investigación no está sometida a plazo alguno de caducidad o prescripción, ya que se trata de un derecho diferente del poder de liquidar. En consecuencia, la Administración puede declarar en fraude de ley una operación realizada en un ejercicio ya prescrito, si fruto de la misma se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Se produce así la incorporación en la LGT de lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el que se establece que el derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente tendrá que acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil. Este estudio se ve

completado con el llevado a cabo por ARANA LANDÍN, quien, entre otras cuestiones, trata aspectos tan relevantes como el «*dies a quo*» del plazo de prescripción o la interrupción del mismo en las obligaciones tributarias conexas.

En el Capítulo IV, CARRERAS MANERO analiza los aspectos problemáticos de la ampliación de las facultades de la Administración tributaria en relación con las medidas cautelares, haciendo especial hincapié en la necesidad de justificación y proporcionalidad de las mismas partiendo de su consideración como acto tributario sujeto a motivación. Como pone de relieve la autora, las últimas reformas normativas han venido a reforzar los privilegios de autotutela ejecutiva de la Administración tributaria en relación con las medidas cautelares, hasta tal punto que, en su opinión, puede considerarse una injerencia en las competencias judiciales por parte de ésta.

La profesora MATA SIERRA aborda una cuestión de máximo interés y relevancia en la lucha contra el fraude fiscal, como es la publicación del listado de deudores, prevista en los artículos 95.4 y 95.bis de la LGT, y de fallos de sentencias condenatorias por ciertos delitos, regulada en el artículo 235. Ter, de la 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Para la autora, la nueva regulación tributaria se convierte en una suerte de sanción accesoria para el defraudador, deudor o condenado, en su caso, la cual se materializa en el reproche social que supone la publicación de tales datos, que puede restringir los derechos fundamentales a la protección de datos personales, al honor y a la intimidad. En este contexto, la profesora MATA critica la nueva normativa por ser excesivamente precipitada y de exclusivo impulso político, debido a los numerosos casos de fraude fiscal que han aparecido en los últimos años y al notable impacto de los mismos en la vida pública. Con rotundidad sostiene que legislar bajo estas condiciones, a pesar de la buena intención del legislador, no parece desde luego lo más óptimo, ni en lo relativo a la finalidad, ni a la forma, ni al posible resultado que pueda ofrecer lo elaborado.

En el marco de los procedimientos tributarios y desde una óptica eminentemente práctica, VILLALBA LAVA, Magistrado Especialista de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, examina los principales problemas que se plantean en relación con la tasación pericial contradictoria. Como cuestión principal, estudia la reforma operada y con la que se declara expresamente que cuando se solicite tasación pericial contradictoria, se suspenderá el plazo para iniciar o terminar el procedimiento sanciona-

dor, recordando que la regulación hasta ahora vigente podría derivar en la imposibilidad de imponer una sanción cuando se promoviera dicha tasación contra la liquidación.

Sin salir de la materia procedimental, CALVO VÉRGEZ comenta en el Capítulo VII de la obra las principales novedades que se han producido en el Procedimiento de Comprobación limitada, analizando cuestiones tan relevantes como la necesaria separación entre los requerimientos de información con trascendencia tributaria y el inicio de este procedimiento de gestión tributaria. Como principal novedad, el autor detalla los pormenores de la posibilidad de examinar la contabilidad aportada voluntariamente por el obligado tributario en el procedimiento de comprobación limitada que constituye el aspecto principal de su reforma.

DE PABLO VARONA tiene como cometido estudiar uno de los aspectos principales y más cuestionados de la reforma de la LGT, cual es el plazo de las actuaciones inspectoras regulado en el artículo 150 de la norma. Como se recordará, en su redacción anterior, este precepto establecía que las actuaciones del procedimiento de inspección debían concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Este plazo podía ampliarse mediante acuerdo motivado hasta doce meses más cuando las actuaciones revistiesen especial complejidad, o cuando en el transcurso de las mismas se descubriese que el obligado tributario había ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice. En la actualidad, las actuaciones inspectoras deben concluir, con carácter general, en el plazo de dieciocho meses, plazo que se eleva hasta los veintisiete meses cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas; o se encuentre integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. Con una visión crítica y sistemática de la reforma, el autor examina los nuevos plazos, que, en teoría responden, en palabras de la Exposición de Motivos, a “la existencia de numerosas incidencias en la interpretación de la regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras”, con el marcado objetivo de “simplificar de manera importante la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo”, y que en la práctica, confieren importantes prerrogativas a la Adminis-

tracción que en ocasiones son difíciles de justificar desde el punto de vista del principio constitucional de seguridad jurídica.

Uno de los más relevantes elementos de cuantificación de la obligación tributaria es, sin lugar a dudas, la base imponible, y con ella, el examen de sus distintos métodos de estimación. CASAS AGUDO aborda el que podría catalogarse como más complejo y cuestionado, al estar imbuido por tintes de regularización tributaria, cual es el método de estimación indirecta. Esbozados los aspectos sustantivos del mismo, el autor acomete un estudio práctico del método, abordando su aplicación en la imposición directa y la indirecta, con la referencia concreta a la *periodificación* de las cuotas de IVA *estimadas* de forma anual.

El alcance y contenido de la potestad sancionadora en materia tributaria es desbrozada en el Capítulo XI de la obra por AGUILAR RUBIO, con cuestiones tan importantes como la aplicación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias y el minucioso examen del reformado artículo 180. Tras una referencia a la condición de sujetos infractores, la autora estudia la modificación de la clasificación de las infracciones y sanciones tributarias, para finalmente abordar cuestiones procedimentales, con especial referencia al siempre relevante instituto de la caducidad del procedimiento sancionador.

En el Capítulo XII, RUIZ BALLESTEROS, Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, profundiza en la retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones y sentencias, partiendo de las causas que justifiquen tales medidas, como, por ejemplo, la concurrencia de motivos de nulidad de pleno de derecho; de elementos nulos de la liquidación; de actos anulables, o de supuestos de caducidad del procedimiento; para con posterioridad ahondar en los plazos de ejecución después de un pronunciamiento anulatorio.

Los Capítulos XIII a XVI se centran en las principales novedades que han tenido lugar en el Título V de la LGT, dedicado a la revisión en vía administrativa. CORDERO GONZÁLEZ enuncia las competencias de los órganos económico-administrativos, con referencia a cuestiones tan interesantes como la asunción por las Comunidades Autónomas de la vía económico-administrativa en relación con aquellos impuestos de titularidad estatal sobre los que tienen un mayor nivel de competencias cedidas. Por su parte, PENA ALONSO, se centra en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, en el procedimiento en única o primera instancia.

Los recursos en vía administrativa son examinados en los Capítulos XV y XVI. VILLAVERDE GÓMEZ se decanta por exponer los pormenores del recurso de anulación y del recurso contra la ejecución, con especial atención en cuestiones como la legitimación, el procedimiento, o la impugnación de las resoluciones que resuelven los mismos. Su estudio se ve completando a continuación por el profesor MERINO JARA con el meticuloso examen de las cuestiones principales que se plantean en el recurso de alzada ordinario, el extraordinario de alzada para la unificación de criterio; el extraordinario para la unificación de doctrina, y el extraordinario de revisión.

Tratados los aspectos más destacados en materia de revisión, los Capítulos XVII a XX se dedican a la relación existente entre el ordenamiento tributario sancionador y los tipos penales que atentan contra el bien jurídico protegido Hacienda pública. En este ámbito, SÁNCHEZ HUETE parte de la formulación de consideraciones de carácter general ancladas en el conocido principio punitivo *non bis in idem* para revisar la ilación existente entre los procedimientos tributarios y los delitos contra la Hacienda pública. Afronta aspectos tan controvertidos como la interrelación de procedimientos o los peligros de no detener un procedimiento tributario, y plantea una interesante cuestión final centrada en la existencia de una regularización penal apreciada administrativamente.

Enunciados los términos generales de la relación Derecho Financiero y Tributario-Derecho Penal, BLÁZQUEZ LIDOY desciende al caso concreto y plantea las singularidades que concurren en el procedimiento de inspección cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, con especial referencia a cuestiones de máximo interés para los obligados tributarios como son la relevancia del trámite de audiencia en el ámbito administrativo; la no eficacia de los defectos procedimentales durante la tramitación administrativa; o la regulación del derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector vinculado a un delito.

Completa estos estudios VAQUERA GARCÍA, desglosando las consecuencias que tiene la falta de impugnación de liquidaciones dictadas en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública y los efectos de la resolución judicial sobre dichas liquidaciones tributarias. Por último, ANIBARRO PÉREZ detalla las actuaciones de recaudación que se llevan a cabo en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública, con especial incidencia en las posibles causas de oposición que pueden plantearse contra las mismas, y con expresa

mención de este tipo de acciones ante un tipo específico de obligados tributarios, los responsables tributarios, en concreto, la responsabilidad solidaria de los causantes o colaboradores en el delito fiscal y la de los que tratan de impedir u obstruir las actuaciones de embargo.

Como colofón final al estudio de las cuestiones más destacadas de la reforma, MARTÍN RODRÍGUEZ desarrolla con gran rigor el Capítulo XXI de la obra, dedicado a la recuperación de ayudas de estado que afecten al ámbito tributario. Parte el autor de una reflexión inicial que refleja la posición unánime de la doctrina tributaria sobre esta materia, cual es la absoluta necesidad de implantar un procedimiento adecuado para hacer frente a un mandato contenido en el Derecho de la Unión Europea, el de recuperación de las ayudas de Estado ilegales o incompatibles, que tiene una especial relevancia para el adecuado funcionamiento del mercado común, a modo de garantía del libre mercado y la libre competencia, que constituye uno de los principales pilares de la propia Unión.

C) CRÍTICA

La importancia de la LGT en nuestro ordenamiento jurídico es tal, que como señaló el Tribunal Constitucional, hemos de calificarla como “verdadera norma de unificación de criterios a través de la que se garantiza el mínimo de uniformidad imprescindible en los aspectos básicos del régimen tributario” (STC 66/1998, de 18 de marzo, FJ 14), fundamental también “para garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas” (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 14). Esta norma, constituye, sin lugar a dudas, un instrumento fundamental en la consecución de los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario, y que, contenidos en el artículo 31, garantizan que todos contribuyamos al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con nuestra capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá un alcance confiscatorio.

Bajo este prisma, es necesario destacar la oportunidad de los estudios que componen la obra, con los que se facilita el conocimiento de las principales cuestiones reformadas, además de la crítica a las disfunciones que a día de hoy no han sido corregidas, todo ello con una notable visión práctica que convierte en más que recomendable su lectura para los distintos operadores jurídicos.