

Aplicación de la nueva normativa tributaria a las haciendas locales

Emilio Aragonés Beltrán
Magistrado

1. Aplicación general de la LGT a las haciendas locales.
 - 1.1. Planteamiento. 1.2. LGT/2003 y aspectos constitucionales. 1.3. TRLHL. 1.4. Ámbito de las ordenanzas fiscales locales. 1.4.1. Remisiones normativas en el TRLHL. 1.4.2. La ordenanza como fuente del ordenamiento jurídico en la LGT/2003. 1.4.3. Ordenanzas y reserva de ley. 1.4.3.1. Autonomía local. 1.4.3.2. Posición del juez frente a las ordenanzas fiscales. 1.4.3.3. Potestad normativa tributaria. 1.4.3.4. Reserva de ley en la LGT/2003. 1.4.4. Conclusión.
2. Aplicación del título I de la LGT.
 - 2.1. Principios generales. 2.1.1. Concepto de los tributos. 2.1.2. Administración tributaria. 2.2. Normas tributarias. 2.2.1. Aplicación temporal de las normas tributarias. 2.2.2. Disposiciones interpretativas o aclaratorias. 2.2.3. Conflicto en la aplicación de la norma.
3. Aplicación del título II.
 - 3.1. Disposiciones generales. 3.1.1. Devengo y exigibilidad. 3.1.2. Interés de demora. 3.1.3. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. 3.1.4. Recargos del período ejecutivo. 3.1.5. Derechos y garantías de los obligados tributarios. 3.2. Obligados tributarios. 3.2.1. Clases. 3.2.1.1. Entidades sin personalidad. 3.2.1.2. Obligados solidarios. 3.2.1.3. Sustitutos. 3.2.1.4. Obligados a realizar pagos a cuenta. 3.2.2. Sucesores. 3.2.2.1. Introducción. 3.2.2.2. Sucesores de personas físicas. 3.2.2.3. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad. 3.2.2.4. Procedimiento. 3.2.3. Responsables. 3.2.3.1. Normas generales. 3.2.3.2. Responsables solidarios. 3.2.3.3. Responsables subsidiarios. 3.2.3.4. Procedimiento. 3.2.4. Capacidad de obrar y domicilio fiscal. 3.3. Deuda tributaria. 3.3.1. Componentes. 3.3.2. Extinción.
4. Aplicación del título III.
 - 4.1. Disposiciones generales y normas comunes. 4.1.1. Competencias. 4.1.2. Consultas. 4.1.3. Tecnologías informáticas y telemáticas. 4.1.4. Prueba. 4.1.5. Notificaciones. 4.2. Gestión tributaria. 4.2.1. Autoliquidaciones. 4.2.2. Devoluciones. 4.2.3. Declaraciones. 4.2.4. Comprobación por órganos de gestión. 4.3. Inspección y recaudación. 4.3.1. Inspección tributaria. 4.3.2. Recaudación tributaria.
5. Aplicación del título IV.
 - 5.1. Síntesis de la nueva regulación sustantiva. 5.2. Procedimiento sancionador. 5.3. Régimen transitorio.
6. Aplicación del título V.
 - 6.1. Entidades locales. 6.2. Declaración de nulidad de pleno derecho. 6.2.1. Supuestos de nulidad. 6.2.2. Procedimiento. 6.3. Declaración de lesividad de actos anulables. 6.4. Revocación. 6.4.1. Actos revocables. 6.4.2. Plazo y legitimación. 6.4.3. Competencia y procedimiento. 6.5. Rectificación de errores. 6.6. Devolución de ingresos indebidos. 6.6.1. Supuestos. 6.6.2. Reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. 6.6.3. Ejecución de la devolución. 6.6.4. Actos firmes. 6.6.5. Rectificación de autoliquidaciones. 6.7. Recurso de reposición. 6.7.1. Plazo para resolver. 6.7.2. Intereses de demora. 6.7.3. Suspensión. 6.7.4. Actos censales. 6.8. Reclamaciones económico-administrativas.

1. Aplicación general de la LGT a las haciendas locales

1.1. Planteamiento

La promulgación de la Ley general tributaria de 1963 (LGT/1963) se hizo ya, como declaraba su exposición de motivos, con la pretensión de informar con criterios de unidad las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario.

De forma prácticamente unánime, la doctrina y la jurisprudencia sostuvieron por ello la aplicación de la LGT/1963 a las haciendas locales, aunque no dejaron de suscitarse dudas provocadas, por una parte, por el principio de autonomía local, y, por otra parte, por la dificultad de aplicar determinadas normas concebidas para la Hacienda estatal.

La Constitución solventó el primer problema, al atribuir competencia exclusiva al Estado sobre la "Hacienda general", debiendo entenderse como tal la Hacienda del Estado y también lo fundamental y básico de las otras haciendas públicas, la autonómica y la local.

La segunda cuestión se intentó solventar en la Ley de haciendas locales (LHL), introduciendo aquellas particularidades propias de las haciendas locales, que, no obstante, se regían supletoriamente por la legislación tributaria general del Estado, según el artículo 5.E) de la Ley de bases del régimen local. Además, los artículos 10 a 14 de la LHL se remiten explícitamente a decisivos aspectos de la Ley general tributaria.

Ahora bien, el citado artículo 5.E) de la Ley de bases fue declarado inconstitucional por la STC 214/1989, de 21 de diciembre de 1989, y las remisiones de los artículos 10 a 14 de la LHL fueron interpretados por algunos como limitativos de la aplicación de la LGT a las haciendas locales.

Tal interpretación fue estimada errónea por la generalidad de la doctrina: la razón por la que la LHL no recogió directamente la aplicación de la LGT fue por la mención que ya se hacía en el artículo 5.E) de la Ley de bases, que explícitamente se recogía en el artículo 1.1 de la LHL. La inconstitucionalidad formal de aquel precepto no puede privar de operatividad a la remisión que contenía.

De esta forma, los artículos 10 a 13 de la LHL, que detallan el principio general de la aplicación de la LGT a los tributos locales, pudieron estimarse redundantes en un primer momento, tanto por las conclusiones a que ya habían llegado la doctrina y la jurisprudencia,¹ como por la mención a la "legislación general tributaria del Estado" contenida en el artículo 5.E).a) de la Ley 7/1985.

Pero, tanto la anulación, por motivos formales, de este último precepto, como la trascendental importancia práctica que tiene el poder prescindir radicalmente de cualquier discrepancia al respecto, obligan a aplaudir las referencias legales a las correspondientes normativas generales.

Este criterio de unificación u homologación de régimen jurídico es igualmente compartido por la doctrina² y se continuó en las sucesivas normas legales dictadas. En tal sentido, destaca que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente, comenzó por establecer en su artículo 1.1 que "la presente ley regula los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las administraciones tributarias, y será aplicable a todas ellas", de donde resultaba la directa aplicación también a las administraciones tributarias locales.

1.2. LGT/2003 y aspectos constitucionales

La nueva Ley general tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre: LGT/2003), en vigor desde el 1 de julio de 2004, confirma sin duda posible alguna la anterior conclusión.

Dispone en su mismo artículo 1, que regula su "Objeto y ámbito de aplicación", que la LGT establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y que "será de aplicación a todas las administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 de la Constitución".

Desde el punto de vista constitucional, esta aplicación a todas las administraciones tributarias no ofrece problema. La LGT/2003 hace expresa mención de los títulos competenciales utilizados al mencionar los siguientes números del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución:

–El 1 (condiciones básicas para garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales).

–El 8 (normas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y determinación de las fuentes del Derecho).

–El 14 (Hacienda general y deuda del Estado).

–El 18 (bases del régimen jurídico de las administraciones públicas, que garanticen a los administrados un tratamiento común ante todas ellas, y procedimiento administrativo común).

Dejando al margen la trascendencia de la cuestión en el ámbito de las comunidades autónomas, la misma también resulta de importancia en el ámbito de las haciendas locales a efectos de valorar si la solución que ofrece

1. Cfr. NIETO MONTERO, J. J.: *La gestión de los impuestos municipales*, Pamplona, Aranzadi, 1997, págs. 58 a 61.

2. Cfr. RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *Ley reguladora de haciendas locales*, Publicaciones Abella, Madrid, 1989, pág. 93; y *Ley reguladora de haciendas*

locales, segunda edición, Publicaciones Abella, Madrid, 1996, pág. 111; así como ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: "La aplicación de la LGT a las haciendas locales", en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Madrid, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993, págs. 95 a 105.

el artículo 1 de la nueva Ley general tributaria y los correspondientes preceptos del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLHL), encaja en el esquema constitucional.

En sentido afirmativo, el Tribunal Constitucional ha afirmado la competencia del Estado en aplicación del artículo 149.1.1, que exige garantizar las condiciones básicas que garanticen la igualdad en el cumplimiento del deber de contribuir (STC 61/1997).

Pero es el título derivado del artículo 149.1.14 el más aplicado por el Tribunal Constitucional para establecer la vinculación de la Ley general tributaria a todas las haciendas públicas en general, y de forma específica, respecto a las haciendas locales (STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999, sobre la LHL: la competencia sobre hacienda ha de abarcar todos los supuestos de ejercicio del poder tributario del Estado, con independencia del "nivel de hacienda" en que incidan, es decir, con independencia del sistema o subsistema tributario que afecten).

—Con base en este título, el Tribunal Constitucional ha defendido la aplicación a todas las haciendas, incluso forales, de las normas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas, a la determinación del interés de demora o a las garantías para el cobro de créditos tributarios (STC 14/1986, de 31 de enero de 1986).

En definitiva, del análisis de la jurisprudencia constitucional se concluye que los preceptos de la Ley general tributaria, en la medida en que recogen los principios y las normas generales del sistema tributario español, así como la adaptación del procedimiento administrativo común al ámbito tributario, en desarrollo de los preceptos constitucionales aludidos, es de obligatoria aplicación para todas las administraciones tributarias. Esta afirmación es aún más rotunda en el caso de las haciendas locales, donde la potestad legislativa y el ámbito de autonomía que ofrece la Constitución es menor que en el caso de las haciendas autonómicas.³

Esta solución es coincidente, además, con la adoptada en otras normas que inciden en esta materia, y en particular la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (artículo 1 y disposición adicional decimosexta) y la ya citada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (artículo 1).

La referencia a estas normas obliga a extraer dos consecuencias en materia de aplicación de la Ley general tributaria a las demás administraciones tributarias: a) Dado que en la nueva ley se produce una sustancial

aproximación de la regulación tributaria al procedimiento administrativo común, es claro que cuando el legislador tributario regula esta materia lo está haciendo en desarrollo del mismo título competencial que fundamenta la propia Ley 30/1992, no pudiendo ser la disposición adicional quinta de esta ley un cheque en blanco para que las haciendas territoriales regulen libremente en el ámbito tributario. b) Los derechos y garantías que se incorporan a la nueva ley procedentes de la normativa que se deroga, así como los de nuevo cuño, deben tener igualmente aplicación directa y homogénea en todo el territorio nacional, de acuerdo con los principios que inspiraron la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes.

1.3. TRLHL

Los artículos 10 a 14 del Texto refundido de la Ley de haciendas locales efectúan numerosas remisiones a la Ley general tributaria, con matices de importancia, que confirman la aplicación de ésta en las haciendas locales:

a) Recargos e intereses de demora

Según el artículo 10.1 del TRLHL, en la exacción de los tributos locales y de los restantes ingresos de Derecho público de las entidades locales, los recargos e intereses de demora se exigirán y determinarán en los mismos casos, forma y cuantía que en la exacción de los tributos del Estado.

El matiz que introduce el apartado 2 del mismo precepto, añadido por la Ley 5/2002, afecta al ámbito de proyección de las ordenanzas fiscales, que por su importancia tratamos conjuntamente con posterioridad.

El precepto fue sido modificado por la Ley 50/1998, de medidas para 1999, con el único fin de extender a los restantes ingresos de Derecho público de las entidades locales el régimen de recargos e intereses de demora aplicable en la exacción de los tributos estatales. Además, se sustituyó la referencia al "recargo de apremio" por la más genérica de "recargos", con lo que se incluyen no sólo las modalidades de aquel recargo de apremio sino también los relativos a las autoliquidaciones extemporáneas pero espontáneas.

b) Infracciones y sanciones tributarias

De acuerdo con el artículo 11 del TRLHL, en materia de tributos locales, se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en la Ley general tributaria y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, con las especificaciones que resulten de esta ley y las que, en su caso, se establezcan en las ordenanzas fiscales al amparo de la ley.

El precepto, tras su reforma por la Ley 50/1998, sigue

3. Cfr. MESTRE GARCÍA, E.: *La Ley general tributaria y su aplicación a las haciendas locales*, Fundaciones de Asesores Locales, Málaga, 2004, págs. 44 a 48.

remitiendo a la aplicación del régimen de infracciones y sanciones regulado en la LGT y disposiciones complementarias y de desarrollo, limitándose la modificación incluida por la Ley 50/1998, de medidas para 1999, a añadir el inciso “con las especificaciones que resulten de la presente ley y las que, en su caso, se establezcan en las ordenanzas fiscales al amparo de la ley”, materia que estudiaremos separadamente.

La remisión se hace no sólo a la LGT, sino también a las disposiciones que la complementen y desarrollen, que para la LGT/2003 es el Real decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (BOE de 28 de octubre de 2004). Es el único de los reglamentos de desarrollo de la LGT/2003 que ha sido dictado en el momento de elaborar la presente ponencia (enero de 2005). Según su artículo 1.3, “Este reglamento resultará aplicable en los términos previstos en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria”, es decir, a todas las administraciones tributarias, en virtud y con el alcance del propio artículo 1 de la LGT/2003.

c) Gestión

El artículo 12.1 del TRLHL dispone que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con lo prevenido en la Ley general tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

El apartado 2 se remite al ámbito de las ordenanzas fiscales, que analizamos separadamente.

El TRLHL ha suprimido del precepto la anterior referencia a la Ley de derechos y garantías del contribuyente, como consecuencia de su derogación e integración en la LGT/2003.

Como “disposiciones dictadas para su desarrollo” sólo pueden entenderse las de carácter general, debidamente publicadas en el *Boletín Oficial del Estado* y no las de carácter interno. Sin embargo, pueden éstas ser de interés para su asunción voluntaria por las haciendas locales.⁴

d) Consultas

Según el artículo 13 del TRLHL, en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones.

Se trata de un precepto que se ciñe a establecer una norma de competencia en relación con el régimen de

consultas establecido en la LGT.

El Decreto 404/1997, de 21 de marzo, transitoriamente vigente en esta materia, regula en su disposición adicional tercera 2 la “Facultad de aplicación por las comunidades autónomas y por las entidades locales del procedimiento de resolución de consultas”, disponiendo que las entidades locales, en el ámbito de lo dispuesto en este artículo 13 de la LHL, podrán aplicar el procedimiento previsto en el propio Real decreto 404/1997 para la resolución, por sus propios órganos, de las consultas que deban resolver con efecto vinculante.

Se trata, como se desprende de su mismo texto, de una simple posibilidad de aplicación, que conllevará la prevalencia de lo que al respecto se establezca en la ordenanza general del ente local, de forma que el procedimiento del Real decreto 404/1997 sólo será de aplicación con carácter supletorio o subsidiario respecto de tal ordenanza general.

En el estricto ámbito competencial, el artículo 13 de la LHL atribuye la competencia para evacuar consultas a la entidad que ejerza, en cada supuesto concreto, las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

En consecuencia,⁵ hay que distinguir los tres supuestos siguientes:

Primero. Cuando las entidades locales ejerzan directamente las aludidas funciones, serán ellas mismas las que evacuen las consultas.

Segundo. Cuando otra entidad ejerza tales funciones, en virtud de delegación o colaboración, será tal entidad la competente para evacuar las consultas.

Tercero. Cuando se trate de consultas sobre aspectos de la gestión catastral en el IBI o de la gestión censal en el IAE, reservadas al Estado, será éste el competente para evacuarlas.

e) Revisión de actos en vía administrativa

Se trata de la materia en que la regulación de las haciendas locales contiene mayores especialidades.

Se aplicarán las normas generales de la LGT/2003 en cuanto a los procedimientos especiales de revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria, como dispone el artículo 14.1 del TRLHL: se estará a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, y en los párrafos siguientes:

a) La devolución de ingresos indebidos y la rectificación de errores materiales en el ámbito de los tributos locales se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 32 y 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

b) No serán en ningún caso revisables los actos admi-

4. Por ejemplo, las que se refieren a actuaciones en los procesos concursales: Circular de 25 de junio de 1990, que es de indudable interés para las haciendas locales (cfr. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, S.: “La suspensión de pagos y el procedimiento de apremio”, en *Revista de Hacienda Local*, núm. 73, enero-abril 1995, págs. 15 a 56).

5. Cfr. RUBIO DE URQUÍA, J. I.: (*Ley reguladora de haciendas locales*, Publicaciones Abella, Madrid, 1989, págs. 96, y *Ley reguladora de haciendas locales*, segunda edición, Publicaciones Abella, Madrid, 1996, pág. 116). Puede consultarse igualmente GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Las consultas tributarias (en el ámbito local)”, en *La gestión tributaria en la hacienda local*, CEMCI, Granada, 1991.

nistrativos confirmados por sentencia judicial firme.

Los actos dictados en materia de gestión de los restantes ingresos de Derecho público de las entidades locales también estarán sometidos a los procedimientos especiales de revisión conforme a lo previsto en este apartado.

Por el contrario, se mantiene la regulación específica del recurso de reposición, contenida en el artículo 14.2 del TRLHL. Así lo confirma el apartado 1 de la disposición adicional cuarta de la LGT/2003: "La normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de Derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las haciendas locales."

En el caso de las reclamaciones económico-administrativas, la incidencia será menor al no existir actualmente dicha vía impugnatoria en el ámbito local desde su eliminación por la Ley 7/1985, si bien es preciso resaltar: a) Que la vía económico-administrativa sigue siendo aplicable para los actos de gestión estatal relativos a tributos locales de gestión compartida (IBI e IAE). b) Que la vía económico-administrativa local resulta de aplicación en los municipios de gran población, según la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. En los casos en que se establezca esta vía, la incidencia de la Ley general tributaria será mayor de acuerdo con la remisión que contiene el artículo 137.5 de la Ley 7/1985, añadido por la citada Ley 57/2003.⁶

1.4. Ámbito de las ordenanzas fiscales locales

1.4.1. Remisiones normativas en el TRLHL

Tanto el TRLHL, en sus artículos 10 a 14, como la LRLHL, en su disposición adicional cuarta, contienen varias referencias al papel que las ordenanzas fiscales pueden tener como fuentes del ordenamiento tributario:

A) El artículo 10 del TRLHL, sobre recargos e intereses de demora, dispone en su párrafo segundo que, cuando las ordenanzas fiscales así lo prevean, no se exigirá interés de demora en los acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento de pago que hubieran sido solicitados en período voluntario, en las condiciones y términos que prevea la ordenanza, siempre que se refieran a deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva y que el pago total de éstas se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo.

Se trata de un añadido que se introdujo al precepto por la Ley 51/2002, en cuya virtud se permite la no-exigencia de interés de demora en los acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento de pago que cumplan los

siguientes requisitos:

–Que lo prevean así las ordenanzas fiscales, que habrán de establecer las correspondientes condiciones y términos.

–Que el aplazamiento o fraccionamiento hubieran sido solicitados en período voluntario.

–Que se refieran a deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva.

–Que el pago total de las mismas se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo.

La justificación de la enmienda que propició esta modificación legal residió en "facilitar el fraccionamiento del pago en los tributos locales, en términos análogos al pago fraccionado del impuesto sobre la renta de las personas físicas".

El nuevo precepto vino a precisar los requisitos y presupuestos que, como limitaciones, se imponen a las facultades de los entes locales en materia de aplazamientos y fraccionamientos respecto de la no-exigencia de intereses de demora (artículo 6.4 del Reglamento general de recaudación). Las concretas previsiones del artículo 10 terminan con cualquier incertidumbre normativa al respecto.⁷

B) El artículo 11 del TRLHL, relativo a infracciones y sanciones tributarias, establece que en materia de tributos locales se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en la Ley general tributaria y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, con las especificaciones que resulten de esta ley y las que, en su caso, se establezcan en las ordenanzas fiscales al amparo de la ley.

El último inciso procede de la reforma por la Ley 50/1998. Según la justificación de la enmienda que dio lugar al añadido, éste tiene como única finalidad prever las especificaciones que puedan contener las ordenanzas fiscales en el ámbito de las infracciones y sanciones en materia de tributos locales. Con ello se quiere incidir en un tema harto complejo, sobre el que existe una amplia jurisprudencia constitucional, que quedó resumida en la STC 341/1993, de 18 de noviembre.

Pero los términos con que se contempla la cuestión convierten al precepto en totalmente inane, pues las especificaciones de la propia LHL se limitan a la muy discutible de considerar infracción tributaria simple (actualmente, leve) la falta de presentación de las declaraciones por alteraciones a los efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, al tiempo que en lugar alguno de la LHL se ampara para el establecimiento de infracciones y sanciones. La referencia sólo podía entenderse hecha al artículo 78 de la LGT/1963, en la medida en que permite la colaboración de normas reglamentarias, como las ordenanzas en este sentido, en la

6. Cfr. ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "La organización económica de los entes locales en la Ley de medidas para la modernización del gobierno local", en *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 5.

7. En materia de aplazamientos y fraccionamientos, ha de consultarse PAGÉS I GALTÉS, J.: "El pago fraccionado de los tributos locales: Su regulación por ordenanza fiscal", en *Tributos Locales*, núm. 30, junio de 2003, págs. 13-33.

tipificación de las infracciones tributarias simples.

C) El artículo 12.2 del TRLHL, sobre gestión, señala que a través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa. En el mismo sentido, el artículo 15.3 del TRLHL, que se analiza posteriormente.

El precepto fue añadido también por la Ley 50/1998. Con la redacción originaria del artículo 12 de la LHL surgió la cuestión interpretativa referida a la aplicación directa a las haciendas locales de las normas que cita, como resulta de su propia literalidad, o sólo supletoria, como resulta de lo previsto en el artículo 7.3 de la LHL (“procedimientos, trámites y medidas en general, jurídicas o técnicas, relativas a la gestión tributaria que establece la presente ley y, supletoriamente, a las que prevé la Ley general tributaria”).

La cuestión surgió en relación con las normas a aplicar por las comunidades autónomas cuando gestionen tributos locales por delegación, supuesto en que será de aplicación la normativa estatal sobre gestión tributaria y no la propia de la comunidad, según la interpretación dominante.⁸ Por el contrario, si se entiende que prevalece el artículo 7.3 y que la aplicación de la normativa estatal es sólo supletoria, las disposiciones autonómicas que incidan sobre la materia podrían prevalecer sobre las estatales.⁹

En el nuevo apartado 2 del artículo 12, introducido por la Ley 50/1998, se faculta a las entidades locales a dictar ordenanzas fiscales que adecuen las normas estatales de gestión tributaria a sus peculiaridades funcionales y orgánicas.

Realmente, la previsión legal no innova ni aporta nada al régimen anterior, pues la adaptación a que se refiere el precepto (“al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas”) va implícita en la propia autonomía local, cuya manifestación indiscutible de todo punto es la autoorganización.

Tampoco es novedosa la restricción con que concluye el precepto (“sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa”), aunque la formulación es equívoca, pues se quiere referir a todos los aspectos diferentes de la propia autoorganización administrativa. Pero para ello se acude a un concepto erróneo (“contenido material”) que prescinde del dato esencial de que se trata de cuestiones estrictamente procedimentales en su inmensa mayoría, y de las cuales, obviamente, no podrá prescindir la “adaptación” de la

normativa por la ordenanza fiscal.

Ni siquiera se ha acogido una propuesta tan elemental como la que las notificaciones edictales pudieran hacerse, en los grandes municipios que así lo acordaran, en el propio *Boletín Oficial Municipal*, lo que supone seguir minusvalorando la autonomía local.

Las posibles perspectivas que abre la actual redacción del artículo 12 de la LHL son analizadas en detalle y con rigor por J. I. Rubio de Urquía.¹⁰ Según sus conclusiones, cabe asignar el siguiente alcance a la potestad reglamentaria atribuida a las entidades locales por el referido artículo 12 de la LHL:

1) Las ordenanzas fiscales podrán regular aquellos extremos de las leyes estatales que obedezcan al peculiar régimen de organización y funcionamiento de la Administración Tributaria del Estado y que no afecten al propósito material del precepto de que se trate.

2) Las ordenanzas fiscales podrán actuar en idéntico sentido respecto de las normas del Estado por las que se desarrollen las leyes anteriores.

3) Las ordenanzas fiscales podrán regular cuantos aspectos de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales carezcan directa o indirectamente de cobertura en la normativa estatal, sea legal o reglamentaria.

4) Por último, las ordenanzas fiscales podrán regular cuantas cuestiones les hayan sido expresamente atribuidas por ley o norma reglamentaria.

Con todo ello resulta un curioso juego de complementariedad o subsidiariedad de las ordenanzas locales, destacado por el mismo autor: a) En todo lo previsto por la normativa estatal, será ésta la que resulta de aplicación directa, salvo en lo adaptado por la Ordenanza fiscal; en este último supuesto será de aplicación directa la Ordenanza fiscal. b) En todo lo susceptible de ser regulado por la Ordenanza fiscal, será ésta la normativa de aplicación directa; en su defecto, resultará de aplicación supletoria la normativa estatal.

1.4.2. La ordenanza como fuente del ordenamiento jurídico en la LGT/2003

El artículo 7 de la LGT/2003 enumera las fuentes del ordenamiento tributario, con significativas novedades respecto al artículo 9 de la LGT/1963 y con adaptación al sistema de fuentes establecido en la Constitución y a la integración en la Unión Europea.

También resulta novedosa la nueva delimitación de la potestad reglamentaria, que se ajusta a los principios constitucionales, ya que el artículo 6 de la LGT/1963 atri-

8. RUBIO DE URQUÍA, J. I.: *Ley reguladora de haciendas locales*, Publicaciones Abella, Madrid, 1989, pág. 96, y *Ley reguladora de haciendas locales*, segunda edición, Publicaciones Abella, Madrid, 1996, pág. 115; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “La aplicación de la LGT a las haciendas locales”, en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Madrid, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993, pág. 102.

9. NIETO MONTERO, J. J.: *La gestión de los impuestos municipales*, Pamplona, Aranzadi, 1997, págs. 61 a 65.

10. “Alcance de la potestad normativa de las entidades locales en materia de gestión tributaria: Algunas puntualizaciones”, en *Tributos Locales*, núm. 7, mayo de 2001, págs. 89 a 96.

buía la potestad reglamentaria al jefe del Estado y al ministro de Hacienda, siendo lo primero obviamente inconstitucional y lo segundo se matiza en el sentido de que el ministro de Hacienda puede dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo y en el ámbito de las competencias del Estado.

En lo que aquí interesa, la letra e) del artículo 7.1 de la LGT/2003 contiene una explícita mención a las “las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales”.

De esta forma, las ordenanzas fiscales se mencionan como disposiciones reglamentarias específicas en el ámbito tributario local.

Por otra parte, el apartado 3 de la disposición adicional cuarta de la LGT/2003 establece que “Las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta ley, mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales”.

Para Mestre García,¹¹ esta norma resulta sorprendente, pues interpretada literalmente significaría ampliar considerablemente la potestad normativa de las entidades locales desde la perspectiva de su sujeción a los reglamentos generales de desarrollo de la Ley general tributaria.

Para este autor, no parece ser éste el sentido del precepto, de modo que el ámbito de la ordenanza municipal será el que se derive de los artículos 10 a 14 del TRLHL, concretamente del ya comentado artículo 12.2, según el cual el ámbito de las ordenanzas locales en esta materia es adaptar las leyes y reglamentos del Estado al régimen de organización y funcionamiento de las entidades locales, sin contravenir el contenido material de dicha normativa.

Debe entenderse, sin embargo, que la transcrita disposición viene a reforzar las conclusiones antes mencionadas sobre el sentido del artículo 12.2 del TRLHL. Efectivamente, las ordenanzas fiscales locales no podrán contravenir el contenido material de los reglamentos estatales, pero sí podrán regular: a) Todos los aspectos formales derivados del régimen de su peculiar régimen de organización y funcionamiento, frente al de la Administración Tributaria del Estado, siempre que no afecten al propósito material del precepto reglamentario. b) Cuantos aspectos de la aplicación de los tributos locales carezcan directa o indirectamente de cobertura en la normativa estatal, sea legal o reglamentaria, siempre que no estén sujetos a reserva de ley.

1.4.3. Ordenanzas y reserva de ley

1.4.3.1. Autonomía local

El principio de autonomía local ha llevado siempre al

reconocimiento a las corporaciones locales de un cierto poder de creación normativa, articulado a través de las ordenanzas. Incluso la Constitución de Cádiz mencionó expresamente como competencia de los ayuntamientos la formación de las ordenanzas municipales del pueblo y su presentación a las Cortes para su aprobación (artículo 321.8), y ello como reconocimiento de una realidad histórica.

Correlativamente, las concepciones administrativistas surgidas de la Revolución Francesa van a ir aumentando las facultades de la Administración central tanto en la elaboración como en la aprobación de las ordenanzas, iniciándose a continuación el proceso inverso, de proclamación de la libertad municipal con la consiguiente restricción de los controles de pura oportunidad por parte de aquélla. Los avatares políticos de España influirán en el mismo sentido, con fuertes limitaciones en los períodos autoritarios y mayor autonomía en los democráticos.

En el sistema actual, resulta claro que la cláusula de autonomía municipal implica, en sí, el reconocimiento de un poder normativo en los municipios, y ello por simples exigencias semánticas, dado que autonomía significa poder de crear un propio ordenamiento jurídico.¹² Cuando la Constitución dice que los municipios gozan de autonomía implica, por tanto, que gozan de la capacidad para crear su propio ordenamiento jurídico y que ello debe ser siempre respetado por la legislación ordinaria, por más que se trate de un ordenamiento limitado y derivado de otro que tiene su cúspide en la Constitución y del que emana la ley. Por ello, se reconoce a las entidades locales la potestad reglamentaria –artículo 4.1.a) de la Ley 7/1985– y se proclama que en la esfera de su competencia, las entidades locales podrán aprobar ordenanzas y reglamentos, que en ningún caso contendrán preceptos opuestos a las leyes (artículo 55 del Texto refundido de 1986).

En definitiva, como alguna vez ha señalado la jurisprudencia, las leyes no tienen la función de otorgar o desconocer esta potestad normativa de los entes locales, sino la de condicionar y acotar el poder autonómico municipal de producción de esas fuentes jurídicas secundarias que son las ordenanzas y reglamentos locales. De esta forma, el principio de legalidad administrativa tiene matices peculiares en el terreno de las ordenanzas municipales, respecto de las relaciones ordinarias entre ley y reglamento.

1.4.3.2. Posición del juez frente a las ordenanzas fiscales

Ha de comenzarse distinguiendo entre las distintas relaciones entre la Constitución y la ley y entre la ley y el reglamento: con apoyo en una constante jurisprudencia constitucional (STC 66/1985, de 23 de mayo; 108/1986, de 29

11. *La Ley general tributaria y su aplicación a las haciendas locales*, Fundaciones de Asesores Locales, Málaga, 2004, págs. 56 y 57.

12. Cfr. EMBID IRUJO, E.: “Publicación y entrada en vigor de las ordenanzas

y reglamentos municipales”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 62, 1989, pág. 219.

de julio; 99/1987, de 11 de junio, y 227/1988, de 29 de noviembre) suele destacarse que mientras la esencia de la ley es su carácter soberano en la creación del Derecho, es obvio que tal soberanía no puede concederse al reglamento, norma inferior no en sentido cuantitativo o de escalonamiento, sino de grado o calidad. La ley no es ejecución de la Constitución; ha de producirse en el cuadro de la misma, no sólo en cuanto a sus contenidos orgánicos y competenciales sino también a sus principios materiales, pero dentro de este cuadro general el legislador actúa con plena libertad política, de forma que con la misma Constitución son posibles leyes de contenido muy diverso y hasta antagónico según la opción política en el poder.

Las relaciones entre ley y reglamento son esencialmente diferentes: el reglamento no puede presentarse como voluntad de la comunidad, porque la Administración no es un representante de la comunidad, sino una organización servicial de la misma, lo cual algo en esencia distinto, pues en el reglamento no se expresa una hipotética "voluntad general", sino que es una simple regla técnica, "ocurrencia de los funcionarios", a la que los órganos simplemente administrativos han dado expresión.

Por ello, el reglamento es una norma secundaria, subalterna, inferior y complementaria de la ley, una norma necesitada de justificación caso por caso, condicionada, con posibilidades limitadas y tasadas, así como libremente justiciable por el juez. Mientras el legislador actúa con plena libertad política de configuración, dentro del cuadro constitucional, el ejecutivo únicamente dispone de una mera discrecionalidad administrativa, que no puede nunca ser equiparada a aquella libertad y que ha de ser controlada y reducida en su ámbito a través de las distintas técnicas perfiladas en una larga y fatigosa evolución del Derecho administrativo.

Para situar las ordenanzas locales dentro del ordenamiento jurídico han de tenerse en consideración ambas cuestiones.

Desde luego, como todo reglamento, no pueden actuar frente o al margen de la legislación, no pueden dejar sin efecto o contradecir los preceptos legales (principio de jerarquía normativa), ni tampoco pueden producirse en ámbitos diferentes de los que la ley les deja, ni pueden suplirla donde ésta es necesaria (principio de reserva de ley), y en tal sentido, es clara su naturaleza reglamentaria.

Pero el esquema de relaciones entre ley-reglamento del Ejecutivo no puede trasladarse automáticamente a las relaciones entre ley-ordenanza municipal. Las ordenanzas emanan de corporaciones representativas elegidas por los vecinos mediante sufragio universal (artículo 140 de la Constitución), a las cuales ha de reconocerse la

misma amplia libertad de configuración normativa, que como resultado de las plurales opciones políticas que el cuerpo electoral expresa libremente, se reconoce al legislador respecto de la Constitución. En cuanto se ejerza esta libertad normativa, el esquema de relaciones ordenanza-ley sería el mismo que entre ley-Constitución.

En tal sentido, destaca L. Morell Ocaña¹³ que el legislador ha de otorgar a las corporaciones locales ámbitos de esta propia libertad de configuración normativa que goza en cuanto tal legislador, dejando ámbitos exentos en manos de un poder propio y específico de aquéllas. Por ello, en determinados aspectos de la vida local, el legislador tiene que detenerse en un punto, a partir del cual ha de transferir su propia libertad configuradora a los órganos de gobierno de las corporaciones locales. En síntesis, la autonomía local exige dejar ámbitos exentos de la voluntad decisora del legislador para que en ellos actúe la voluntad propia de las corporaciones locales, a través de sus propios órganos.

En consecuencia, respetados los principios de jerarquía normativa y de reserva de ley, debe existir un ámbito de libertad normativa propia en la formulación de las ordenanzas, la cual habrá de ser respetada, como manifestación del pluralismo político, por el órgano jurisdiccional que controle su conformidad a Derecho.

En este control jurisdiccional de las ordenanzas, pues, habrá de tenerse especial cuidado en distinguir los problemas de reserva de ley y de legalidad, en que se deberá controlar y reducir la discrecionalidad técnica de desarrollo, y aquellas determinaciones que son reflejo de la libertad normativa consecuyente con la autonomía local, respecto de las cuales los órganos jurisdiccionales habrán de adoptar una posición análoga a la del Tribunal Constitucional respecto de las leyes: sólo cuando exista una demostración convincente de que se ha incurrido en inconsecuencia o incoherencia creadoras de desigualdad o de distorsión de los efectos legales, ya en el plano técnico o ya en situaciones personales permanentes, deberá declararse la nulidad de la ordenanza.

Trasladando conceptos del voto particular del magistrado Sr. Rubio Llorente a la STC 53/1985, de 11 de abril, debe tenerse presente siempre, respecto del problema conocido como "gobierno de los jueces", que los órganos jurisdiccionales no ostentan la representación popular, aunque sí el poder de invalidar normas aprobadas por los representantes populares, poder que tienen exclusivamente por ser tribunales, cuya fuerza es la del Derecho y su decisión no puede fundarse nunca, por tanto, en cuanto ello es humanamente posible, en las preferencias éticas y políticas propias de sus miembros, sino sólo en un razonamiento que respete rigurosamente los requisitos propios de la interpretación

13. *El régimen local español*, tomo I, Madrid, Civitas, 1988, pág. 170.

jurídica.

En definitiva, el órgano jurisdiccional no podrá entrar a enjuiciar el hacer uso de las facultades de libertad normativa que a la autonomía local concede la ley (así, establecer o no un impuesto potestativo; corregir los tipos de un impuesto obligatorio; o tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica en materia de tasas) aunque, obviamente, habrá de analizar el respeto a las normas legales en tal uso y, en tales ámbitos, deberá adoptar una postura similar a la del Tribunal Constitucional respecto de las leyes. Por el contrario, en lo demás el control jurisdiccional tendrá el mismo alcance que el relativo a los reglamentos.¹⁴

1.4.3.3. Potestad normativa tributaria

La aplicación concreta de la potestad reglamentaria local general a la materia tributaria se recoge en el artículo 106.2 de la Ley 7/1985, y se desarrolla en el artículo 15 del TRLHL, partiendo de la distinción entre tributos potestativos y obligatorios.

De estos preceptos resultan hasta cuatro modalidades o manifestaciones de la potestad reglamentaria local en el ámbito tributario, a saber: primero, ordenanzas fiscales generales; segundo, disposiciones interpretativas y aclaratorias; tercero, ordenanzas relativas a los tributos de exacción potestativa, y cuarto, ordenanzas relativas a los tributos de exacción obligatoria.

La Ley 50/1998 modificó el artículo 15 de la LHL, mediante el añadido de un nuevo apartado 3, a fin de prever las nuevas ordenanzas fiscales que contempla la modificación del artículo 12. Se añadió a tal efecto un nuevo apartado 3 al artículo 15, concretando que las entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria relativa a la adaptación de la normativa general en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación –con las limitaciones señaladas: adaptación al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada entidad local, pero sin que pueda contravenir el contenido material de aquella normativa–, a través de dos posibles mecanismos: a) bien en las ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, o b) bien mediante la aprobación de ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

1.4.3.4. Reserva de ley en la LGT/2003

El artículo 8 de la LGT/2003 incluye, al igual que hacía el artículo 10 de la LGT/1963, un listado de materias cuya regulación está sujeta a reserva de ley formal, revisando

el contenido de tal listado, algunas de cuyas menciones estaban claramente obsoletas, por carecer de encaje en el actual ordenamiento y añadiendo otras nuevas, como las referencias al establecimiento de presunciones *iuris et de iure*, a la obligación de realizar pagos a cuenta y la determinación de su importe máximo, al establecimiento y modificación de recargos, a la obligación de pagar intereses de demora o al establecimiento de obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

El establecimiento o reserva de determinadas materias para su regulación exclusiva por ley tiene especial importancia para las entidades locales, según se ha visto. El principio de legalidad y la reserva de ley deben ser objeto de una adecuada y razonable interpretación, en los términos que ha señalado el propio Tribunal Constitucional. Esta flexibilidad tiene dos fundamentos: por un lado, hacer posible el ejercicio del poder tributario local y, por otro, porque el fundamento principal de la reserva de ley, como “garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma” a través de sus representantes se cumple, en esencia, en el caso de las entidades locales.

En este aspecto, cabe destacar que el propio legislador erró al sustituir toda la regulación de las tasas y precios públicos locales con motivo de la declaración de inconstitucionalidad de la Ley de tasas y precios públicos. El fundamento jurídico 18 de la STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999, señaló al respecto que el examen de la constitucionalidad de los preceptos de la LHL originaria sobre los precios públicos debe partir necesariamente de la STC 185/1995, de 5 de diciembre, pero no es posible entender que la intervención que la LHL otorga a los municipios en un ingreso propio de carácter materialmente tributario, como son los precios públicos constitutivos de prestaciones de carácter público, excede de los límites derivados de la reserva de ley de los artículos 31.3 y 133 de la CE, pero es evidente que la decisión, necesariamente limitada, que reclaman los artículos 133.2 y 142 de la CE para los entes locales en lo que se refiere al establecimiento y exigencia de sus propios tributos sólo puede tener como protagonista al órgano que, en tanto que formado a partir de la elección por sufragio de los vecinos de la corporación local, cumple con las exigencias del fundamento último de la reserva de ley tributaria, a saber, que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuenta para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes.

1.4.4. Conclusión

De todo lo anterior debe concluirse con la afirmación

14. En el mismo sentido, la STSJ de Cataluña de 30 de septiembre de 1994 afirma que “el control a desarrollar por este órgano jurisdiccional es exclusivamente jurídico, esto es, sobre la conformidad o no a derecho de tales disposiciones generales, sin que sean factibles análisis sobre la oportunidad o acierto de la mismas, habida cuenta de que los órganos jurisdiccionales no

ejercen sobre las corporaciones locales, regidas por el principio constitucional de autonomía, función alguna de tutela que viniera a sustituir a las que anteriormente ejercían las autoridades estatales, sino un estricto control de legalidad en los términos del artículo 106.1 de la Constitución”.

de que el apartado 3 de la disposición adicional cuarta de la LGT/2003, al posibilitar que las entidades locales puedan desarrollar lo dispuesto en dicha Ley general tributaria mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales, está ratificando el indudable ámbito de tales ordenanzas, que no podrán ser contrarias a la ley, ni tampoco a los reglamentos estatales, en las materias concretas de los artículos 10 a 14 del TRLHL, pero que sí podrán desarrollar una y otros para hacer posible su efectiva aplicación en los entes locales.

Con ello se pretende dar solución a un fenómeno harto frecuente e igualmente lamentable: la normativa legal y reglamentaria del Estado no contempla la especificidad de los tributos locales ni la realidad orgánica y funcional de la Administración tributaria local. El fenómeno es incluso apreciable en la propia TRLHL: lejos de tratarse de una “ley general” que pueda ser aplicable a todas las haciendas, es una ley pensada y elaborada en consideración únicamente a la hacienda estatal, con una concepción centralista –casi jacobina– que desconoce la actual distribución territorial del poder consagrado por la Constitución.¹⁵

En algunas materias esta aplicación de normativa general a las haciendas locales ha suscitado problemas. Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 31 de mayo de 2001 (Recurso núm. 1921/1998) anuló una resolución municipal que fundamenta la denegación de un fraccionamiento o aplazamiento de pago solicitado, en la aplicación de la Ordenanza general de gestión que establece la no-concesión en caso deudor en procedimiento de apremio, pese a estar autorizada en el Reglamento general de recaudación.

Por su parte, la contestación a la consulta núm. 231/2002, de la Dirección General de Tributos, de 13 de febrero de 2002, se refiere a la posible aplicación de la Orden de 10 de diciembre de 1998 a la gestión recaudatoria realizada por los ayuntamientos. Para la contestación, de acuerdo con los artículos 12 de la LHL y 6 del RGR, será de aplicación a las entidades locales en materia de gestión recaudatoria tanto el Reglamento general de recaudación como las disposiciones dictadas en su desarrollo, entre ellas, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, cuyo apartado noveno señala que “no se practicará liquidación por intereses de demora en el procedimiento de apremio cuando la cantidad resultante por este concepto no exceda de 5.000 pesetas”, no previéndose la posibilidad de que la cuantía de las deudas pueda acumularse a efectos de determinar los intereses de demora que correspon-

dan a las deudas apremiadas, por lo cual el citado límite de 5.000 pesetas deberá apreciarse en relación con cada una de las deudas, independientemente de que los efectos de la tramitación del procedimiento de apremio se acumulen en un solo expediente.¹⁶

2. Aplicación del título I de la LGT

2.1. Principios generales

El capítulo I del título I de la LGT/2003 (“Disposiciones generales del ordenamiento tributario”), además de recoger, en los términos ya analizados, su objeto y ámbito de aplicación, hace referencia a las siguientes cuestiones, que pueden tener incidencia en las haciendas locales.

2.1.1. Concepto de los tributos

El artículo 2 de la LGT/2003 recoge un concepto de tasa más simplificado que el contenido en la Ley de tasas y precios públicos y en el TRLHL, modificándose (disposición final primera de la LGT/2003) el concepto contenido en la primera, pero no el contenido en el artículo 20 del TRLHL.

Aunque no hay ningún cambio sustancial en el nuevo concepto, no puede dejar de destacarse esta actuación legislativa de mantener el concepto de tasa del artículo 20 del TRLHL, pues existían ya dos llamativas diferencias:

Primera. La legislación de haciendas locales se aparta del concepto de la LOFCA –copiado en las redacciones dadas por la Ley 25/1998 de los artículos 26.1.a) de la LGT y 6 de la Ley 8/1989, de tasas y precios públicos– de una forma sutil, pero trascendental a efectos prácticos.

Tratándose de supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, no hay diferencia entre una y otra legislación: siempre y sin posible excepción la exacción habrá de ser una tasa.

Pero cuando se trata de supuestos de prestación de servicios o realización de actividades, cuando concurren las circunstancias que señalan en forma idéntica todos los preceptos citados surge una diferencia harto significativa. En la legislación general, siempre se tratará de tasas y sólo podrán ser tasas cuando concurren tales circunstancias, debiendo ser precios públicos cuando no concurren las mismas circunstancias.

Lo mismo ocurría en el proyecto de la Ley 25/1998 para el ámbito local. Pero el texto legal final del artículo 20.1 de la LHL procede de la aceptación de sendas enmiendas parlamentarias, en cuyas acordes justificaciones se indicaba que “la modificación propuesta trata, en primer lugar,

15. Cfr. RUBIO DE URQUÍA, J. I.: “Los tributos locales ante la nueva Ley general tributaria”, en *Tributos Locales*, núm. 17, abril de 2002, págs. 7-13.

16. Del contenido de esta contestación a la consulta núm. 231/2002 discrepa abiertamente J. J. SÁNCHEZ ONDAL, que además estudia otros aspectos de la cuestión en general (“Precisiones respecto a los intereses de demora

en el procedimiento de apremio con especial referencia a las deudas locales”, en *Tributos Locales*, núm. 6, abril de 2001, págs. 125-129; y “De nuevo sobre la exigibilidad de intereses de demora en el procedimiento de apremio”, en *Tributos Locales*, núm. 22, octubre de 2002, págs. 113 a 115.

de flexibilizar el concepto de tasa, manteniendo su esencia y adaptándolo a las especialidades que concurren en la Hacienda local, de forma tal, que necesariamente deben revestir la forma de tasas aquellas prestaciones patrimoniales en las que concurren las circunstancias que de acuerdo con la STC 185/1995, de 14 de diciembre, así lo exigen, pero que a su vez no imposibilita el que otras prestaciones de servicios o realización de actividades puedan revestir la forma de esta categoría tributaria, y que si no se dan las circunstancias que determinen que una prestación patrimonial deba ser tasa, dicha prestación pueda configurarse como precio público”.

Como explica J. I. Rubio de Urquía,¹⁷ tales circunstancias vienen formuladas muy abstractamente, dando lugar a una situación de indeterminación general absolutamente inevitable que resulta de muy difícil solución en el ámbito local, por no decir de imposible solución. Aun en supuestos concretos será muy difícil saber cuándo concurren efectivamente las circunstancias especificadas en la ley y, en muchos otros, aun siendo identificadas esas circunstancias, es posible que las mismas varíen de un momento a otro.

El primer párrafo de la nueva redacción del artículo 20.1 de la LHL pretende –como destaca el mismo autor– paliar en la medida de lo posible los efectos de esa dinámica, ciertamente endiablada. El legislador amplía de alguna forma el ámbito material del hecho imponible de la tasa, y faculta a las entidades locales para que establezcan tasas por supuestos de prestación de servicios o realización de actividades en los que no concorra ninguna de las circunstancias especificadas en la definición legal general del mencionado hecho imponible.¹⁸

Segunda. La misma legislación de haciendas locales omite, respecto del concepto de la legislación general, que la prestación de los servicios sea “en régimen de Derecho público”, con los problemas propios de las “exacciones parafiscales”. En todo caso, son constantes los esfuerzos jurisprudenciales para intentar distinguir entre tasa y tarifa (STS de 4 de marzo de 1998).

La LGT/2003, al modificar el artículo 6 de la Ley de tasas y precios públicos, pero al dejar incólume el artículo 20 de la LHL (tampoco afectado por el TRLHL), mantiene estas sutiles pero importantes y polémicas especialidades de las tasas locales.

17. *El nuevo régimen de las tasas y precios públicos locales*, CISS, Valencia, 1998, pág. 59.

18. En palabras del mismo RUBIO DE URQUIA (*op. cit.*, 1998, pág. 60), “se trata, en definitiva, de una especie de cláusula de seguridad a la que pueden acogerse las entidades locales cuando no tengan certidumbre acerca de la concurrencia efectiva de las circunstancias requeridas por la ley, evitando así que la configuración de un determinado supuesto de hecho como tasa pueda ser impugnada por disconformidad con la definición del hecho imponible de la categoría tributaria tasa. Planteada la cuestión en términos más expresivos, podría decirse que a través del precepto que se considera el legislador estatal está lanzando al responsable local el siguiente mensaje: en caso de duda establezca usted una tasa”.

19. MESTRE GARCÍA, E.: *La Ley general tributaria y su aplicación a las haciendas locales*, Fundaciones de Asesores Locales, Málaga, 2004, págs. 54-55.

20. Tienen especial interés al respecto el Protocolo y los convenios de

2.1.2. Administración tributaria

El artículo 5 de la LGT/2003 delimita el concepto de Administración tributaria, lo cual tiene interés en relación con otras remisiones que al mismo se hacen en la propia ley.

Se define como tal Administración tributaria aquella integrada por los órganos y entidades de Derecho público que desarrollan las funciones reguladas en los títulos III, IV y V de la ley, lo que significa que el concepto no alcanza únicamente a la estructura orgánica encargada directamente de la gestión de los tributos, sino a cualquier otro centro o departamento que, por ejemplo, gestiona una tasa o procede a su cobro en período voluntario. La referencia a las funciones del título V supone que también se integran en este concepto, por ejemplo, los órganos económico-administrativos.¹⁹

En el ámbito de competencias del Estado es especialmente destacable la mención y atribución genérica de funciones a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que en la LGT/2003 aparecía de forma tangencial.

Las entidades locales se citan en el apartado 3 del precepto, junto con las comunidades autónomas, para establecerse que ambas ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y a la potestad sancionadora con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable según su sistema de fuentes, que ya se ha analizado.

El apartado 5 y último del precepto menciona genéricamente una cuestión relevante para la gestión de los tributos locales. Se posibilitan las fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las comunidades autónomas. Se ratifica así lo ya previsto en el artículo 8.4 del TRLHL, introducido por la Ley 50/1998 y en el artículo 106.2 de la Ley 7/1985.²⁰

2.2. Normas tributarias

Además de la cuestión de las fuentes normativas, incluida la reserva de ley tributaria, ya analizadas, el capítulo II del título I de la LGT/2003, regula las siguientes cuestiones de interés para las haciendas locales.

colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias, firmados el 15 de abril de 2003, para la recaudación en vía ejecutiva de los tributos de las entidades locales por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en materia de intercambio de información tributaria y colaboración en la gestión recaudatoria con las entidades locales, en materia de suministro de información de carácter tributario a las entidades locales o en materia de presentación telemática de declaraciones y comunicaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas en representación de terceros.

El artículo 5.5 de la LGT/2003 supone otorgar pleno respaldo normativo, en la propia Ley general tributaria, a estos acuerdos.

También ha de recordarse que el título IV del Texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por el Real decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, se dedica a la colaboración e intercambio de información.

2.2.1. Aplicación temporal de las normas tributarias

El artículo 10.2 de la LGT/2003 introduce un cambio en cuanto a los hechos imponible a los que resulta de aplicación una norma de nueva aprobación: salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

Esta novedad no tiene mayor trascendencia en cuanto a los tributos cuyo devengo se produce al comienzo del período impositivo, como el IBI, el IAE o el impuesto sobre vehículos, pero sí en aquellos cuyo devengo se produce al final de aquél (IRPF, por ejemplo). Así ocurre también con el recargo del IBI para inmuebles de uso residencial desocupados, que se devengará el 31 de diciembre (artículo 72.4 del TRLHL).

2.2.2. Disposiciones interpretativas o aclaratorias

El artículo 12.3 del TRLHL mantiene la competencia exclusiva del ministro de Hacienda para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria.

Pero tal competencia se predica únicamente en el “ámbito de las competencias del Estado”. El artículo 106.2 de la Ley 7/1985 permite a las corporaciones locales emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las ordenanzas fiscales, sean reguladoras de sus tributos propios o sean de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección.

No obstante, se han dictado algunas órdenes ministeriales aclaratorias en materia de tributos locales, por ejemplo, la de 5 de junio de 2003, sobre inclusión del ICIO en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979, pero por estar prevista tal interpretación en el propio acuerdo.

2.2.3. Conflicto en la aplicación de la norma

El artículo 15 de la LGT/2003 introduce, como importante novedad, la regulación de lo que denomina “conflicto en la aplicación de la norma”, en sustitución de la anterior e inoperante figura del fraude de ley. Así lo destaca la propia exposición de motivos: se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria.

Se trata de evitar el abuso en la aplicación de la norma (así se denominó en el anteproyecto de la LGT/2003), es decir, de una cláusula anti-abuso o anti-elusión. Para

ello se amplía el ámbito de aplicación (no sólo el hecho imponible, sino también cualquier minoración de la base o de la deuda tributaria) y se elimina el elemento subjetivo, no exigiéndose prueba del mismo.

Según el precepto, se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión Consultiva a que se refiere el artículo 159 (compuesta, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante). El mismo artículo 159 de la LGT/2003 establece el procedimiento correspondiente.

En el ámbito local, habrá de ser la oportuna ordenanza general fiscal la que establezca y regule la composición de esta Comisión Consultiva, cuyo informe favorable es indispensable para declarar el conflicto en cuestión.

En las liquidaciones que se realicen como resultado del conflicto, se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

3. Aplicación del título II

Del título II de la LGT/2003 (“Los tributos”) destacan, en su aplicación en las haciendas locales, los siguientes aspectos:

3.1. Disposiciones generales

El capítulo I del título II de la LGT/2003 regula la relación jurídico-tributaria, las obligaciones tributarias, las obligaciones y deberes de la Administración tributaria y los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Son de reseñar las siguientes novedades, con influencia en los tributos locales.

3.1.1. Devengo y exigibilidad

Siguiendo los anteriores criterios jurisprudenciales, el

artículo 21 de la LGT/2003 regula separadamente el devengo (momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, determinado las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa) y la exigibilidad de los tributos (la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo).

Así, por ejemplo, el artículo 107.1 del TRLHL establece, a efectos del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que el valor del terreno a tener en cuenta es el del momento del devengo. Pero la Ley del tributo puede establecer otra cosa, como ocurre con el importe neto de la cifra de negocios de las personas jurídicas a efectos de la exención del IAE (artículo 82.1 del TRLHL: habrá de tenerse en cuenta el importe que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este impuesto).

La exigibilidad en un momento distinto al del devengo del tributo, se ha convertido en la regla general. Es el caso del ICIO, en que ha de solicitarse la licencia preceptiva antes de iniciarse la construcción, instalación u obra (artículo 102.4 del TRLHL: el devengo se establece en un momento en el que todavía no se conoce de modo definitivo el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, lo que determina el mecanismo de la liquidación provisional anticipada previsto en el artículo 103.1 del TRLHL).²¹

El artículo 21 de la LGT/2003 supone respaldar los pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que determinaron la nulidad de varias ordenanzas municipales por establecer el deber de presentar autoliquidación en el momento de solicitar la correspondiente licencia, al ser un momento anterior al previsto legalmente.

3.1.2. Interés de demora

Su nueva regulación en el artículo 26 de la LGT/2003 tiene una relevancia directa en las haciendas locales, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLHL.

La LGT/2003 establece, como resalta su exposición de motivos, una completa regulación del interés de demora, destacando como principal novedad la no-exigencia de interés de demora desde que la Administración incumpla alguno de los plazos establecidos en la propia

ley para dictar resolución por causa imputable a la misma, salvo que se trate de expedientes de aplazamiento o de recursos o reclamaciones en los que no se haya acordado la suspensión.

El "Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley general tributaria", de 23 de enero de 2003 (Informe 2003), destacó las siguientes novedades de esta nueva regulación:

–Se afirma, expresamente, su carácter objetivo, desvinculado del ánimo subjetivo del deudor.

–Se limita o excluye su exigencia en varios supuestos en que el retraso resulta imputable a la Administración acreedora.

–Se aclaran diversos aspectos no explicitados de manera satisfactoria en la actual LGT, tales como el presupuesto de hecho de esta prestación, su base de cálculo o el período de su exigencia.

–Por lo que se refiere a su cuantía se mantiene, en términos generales, la regulación actual, sin introducir diferenciación según se trate de intereses devengados por retraso de la Administración o del particular.

La nueva regulación del interés de demora del artículo 26 de la LGT/2003 se refiere a los siguientes aspectos:²²

a) Carácter objetivo.

El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de los casos previstos en la normativa tributaria.

b) No-intimación ni retraso culpable.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

c) Supuestos en que se exige.

Son los siguientes:

1) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

2) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el artículo 27.2 sobre la presentación de declaraciones extemporáneas

21. Cfr. ORÓN MORATAL, G.: "El ingreso anticipado en las ordenanzas fiscales del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: Entre la reserva de ley y la autonomía municipal", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 10, 1993, págs. 15 a 22.

22. Sobre la nueva regulación del interés de demora en la LGT/2003, cfr. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: "El interés de demora exigible por la Administración en el

Proyecto de Ley general tributaria: Luces y sombras", en *Quincena Fiscal*, núm. 15, septiembre de 2003; SIMÓN ACOSTA, E.: "Los intereses de demora en derecho tributario", en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 612, 19 de febrero de 2004; y PÉREZ AYALA, M.: "La nueva regulación del interés de demora en la Ley 58/2003. Comentario al artículo 26 LGT", en *Tributos Locales*, núm. 39, abril de 2004, págs. 101 a 108.

sin requerimiento previo.

3) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

4) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el artículo 28.5 respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

5) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

d) Cálculo.

El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto seguidamente.

e) Inexigencia.

No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido. Pero esta regla de inexigibilidad no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

f) Nueva liquidación.

En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

g) Cuantía.

El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un veinticinco por ciento, salvo que la Ley de presupuestos generales del Estado establezca otro diferente. No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de

entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

Los tipos de interés vigentes para 2005 vienen recogidos en la disposición adicional quinta de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2005, que fija el interés legal en el cuatro por ciento y el interés de demora en el cinco por ciento. Como se observa, se trata de tipos muy por encima de los vigentes para la Deuda Pública, lo que, a diferencia de otras épocas, debe propiciar el pago y su posterior devolución en caso de prosperar los recursos, abandonando antiguas prácticas de recurrir exclusivamente para demorar el pago.

Por otra parte, en la LGT/2003 las sanciones tributarias dejan de formar parte del concepto de deuda tributaria y se regulan de forma específica en su título IV, en que se establece que no se exigirán intereses de demora hasta que la sanción sea firme en vía administrativa. Según el artículo 212.3, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: a) la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa, y b) no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

La novedad más importante, que tiene carácter innovativo y no se limita a recoger criterios jurisprudenciales ya alcanzados con anterioridad, es la que se refiere al no devengo de intereses de demora cuando se hayan interpuesto recursos administrativos, se haya acordado la suspensión del acto recurrido y se incumplan los plazos establecidos para resolver hasta que se dicte resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta.

De esta forma, interpuesto el recurso de reposición previsto en el artículo 14.2 del TRLHL, transcurrido el plazo máximo de un mes para su resolución, a que se refiere la letra l) de dicho precepto, dejará de devengarse el interés de demora hasta la resolución o la interposición de recurso contra la desestimación presunta.

3.1.3. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

—La nueva regulación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo se mantiene en el artículo 27 de la LGT/2003 de forma muy similar a la actual, pero introduciéndose ciertas mejoras de importancia.

En primer lugar, se define, en precepto de rango legal, lo que ha de entenderse por recargos (prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requeri-

miento previo de la Administración tributaria) y por requerimiento previo (cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria).

–La cuantía de los recargos se mantiene cuando la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso: el recargo será del cinco, diez o quince por ciento, respectivamente, y se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas, excluyendo las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

–También se mantiene la cuantía si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación. El recargo será del veinte por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. Para estos casos, se introduce la precisión (en línea con lo sostenido por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de marzo de 2002) de que la exigencia de intereses de demora lo será por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

–Si se produce la declaración sin ingreso, no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

–Para la aplicación de estos recargos, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período. De esta forma, se pretende evitar que los sujetos realicen regularizaciones encubiertas beneficiándose de la aplicación del régimen de recargos. Así puede suceder, por ejemplo, en el impuesto sobre el valor añadido, mediante la declaración de cuotas repercutidas en períodos posteriores al de su devengo. Tales conductas constituirán infracción leve (artículo 191.6 de la LGT/2003).

La aplicación del artículo 27 de la LGT/2003 es clara en

los tributos locales, dada la actual redacción del artículo 10 del TRLHL, que se refiere, sin distinción, a todos los recargos.

Sin embargo, la disposición adicional decimoquinta de la LGT/2003 excluye la aplicación de este artículo 27 a las declaraciones catastrales. Cuando no se presente la correspondiente declaración catastral en plazo, habrá de estarse a lo previsto en el artículo 70.a) del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo (“Constituirá infracción tributaria simple: a) La falta de presentación de las declaraciones, no efectuarlas en plazo y la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas. Si fueran varios los obligados a presentar una declaración, cumplida la obligación por uno de ellos, se entenderá cumplida por todos”).²³

3.1.4. Recargos del período ejecutivo

La evolución del recargo de apremio en nuestro ordenamiento jurídico tributario resulta de lo más tortuoso, siendo objeto de sucesivas reformas legales. La STS de 20 de junio de 2003 lo pone de relieve, con una extensa exposición de los antecedentes de su regulación.

La LGT/2003 contiene una regulación más completa y sistemática del inicio del período ejecutivo y de los recargos de apremio.

Según el artículo 161 de la LGT/2003, el período ejecutivo se inicia en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso voluntario; y en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

En todo caso, la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo, que serán de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario, siendo incompatibles entre sí y calculándose sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario (artículo 28 de la LGT/2003):

–El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se

23. Sin que se alcance a comprender las razones de tan extraña exclusión, tampoco es de aplicación a las infracciones y sanciones en materia catastral el régimen de la LGT/2003, sino que se regirán por su normativa específica, según la misma disposición adicional decimoquinta de la LGT/2003. El resultado es esperpéntico, porque la Ley del catastro sigue hablando de infracciones tributarias simples, categoría que ha desaparecido

do de nuestro ordenamiento jurídico.

También es harto sorprendente que el principio general de regularización voluntaria excluyente de las sanciones, contenido en el artículo 179.3 de la LGT/2003, no quede mencionado en tal disposición adicional de la misma LGT/2003, con lo que el conflicto está servido

aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

–El recargo de apremio reducido será del diez por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en la ley para las deudas apremiadas.

–El recargo de apremio ordinario será del veinte por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias anteriores.

El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

3.1.5. Derechos y garantías de los obligados tributarios

La LGT/2003 deroga explícitamente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente. Pero lo hace para incorporar su contenido en la propia LGT, como ya se mencionaba en la Exposición de motivos de la propia Ley 1/1998. La incorporación o integración en la LGT se enmarca en el ánimo codificador de la nueva LGT:

–La sección tercera, en el capítulo I (artículos 30 a 33), regula las obligaciones económicas de la Administración tributaria, trasladándose a ella lo dispuesto en los artículos 10, 11 y 12 de la Ley 1/1998, con regulación de la obligación de realizar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos y la de reembolso de los costes de las garantías. En esta última se introduce como novedad la obligación de la Administración de abonar también el interés legal generado por el coste de las garantías.

–La sección cuarta del mismo capítulo (artículo 34) reproduce la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 3 de la Ley 1/1998, e incorpora al mismo nuevos derechos como el derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de la comunidad autónoma, el derecho a formular quejas y sugerencias, el derecho a que consten en diligencia las manifestaciones del interesado o el derecho a presentar cualquier documento que se estime conveniente.

3.2. Obligados tributarios

3.2.1. Clases

Tienen trascendencia en los tributos locales las menciones que a las clases de obligados tributarios se hacen en

los artículos 35 a 38 de la LGT/2003.

3.2.1.1. Entidades sin personalidad

En principio, sólo son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas (artículo 35.1), pero, igualmente, en las leyes en que así se establezca (principio de reserva de ley), las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición (artículo 35.4). El texto legal es idéntico al artículo 33 de la LGT aún vigente (LGT/1963).²⁴

La LGT/2003 lleva a cabo únicamente un cambio de ubicación del precepto, que a su vez ha quedado reflejado en el TRLHL:

–Tasas: artículo 23.1.

–Contribuciones especiales: artículo 30.1.

–IBI: artículo 63.1.

–IAE: artículo 83.

–Vehículos: artículo 94.

–ICIO: artículo 101.1.

–Plusvalía: artículo 106.1.

Las demás menciones al artículo 35.4 de la LGT/2004 que se contienen en el TRLHL son las siguientes:

–Responden solidariamente de la cuota del IBI, y en proporción a sus respectivas participaciones, los copartícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, si figuran inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario. De no figurar inscritos, la responsabilidad se exigirá por partes iguales en todo caso (artículo 64.2).

–Exención en el IAE de los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros, según la letra c) del artículo 82.1.

–Sustituto en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España (artículo 106.2).

3.2.1.2. Obligados solidarios

Rige el artículo 35.6 de la LGT, cuyo aspecto más novedoso es la consecuencia jurídica prevista en él: lo característico de la solidaridad es que el acreedor puede exigir a cualquiera de los deudores el cumplimiento de la prestación íntegra, pero del tercer párrafo al artículo 35.6 (añadido en la tramitación parlamentaria), se deduce a *contrario sensu* que si la Administración conoce la identidad de todos y cada uno de los coobligados, así

24. Como advierte el Informe de 2003, el precepto no dice que estas entidades sean obligados tributarios, sino que pueden tener dicha consideración cuando la ley lo prevea expresamente. De esta manera se viene a reconocer, tal y como sucedía con anterioridad, que la capacidad jurídica en materia tributaria se rige por los criterios del Derecho común. Por tanto, estas entida-

des sólo sirven como unidad de referencia o centro de imputación al que concretar el presupuesto de hecho, pero no tienen la condición de deudores tributarios, ya que la misma es incompatible con su carencia de capacidad jurídica y responsabilidad patrimonial.

como la proporción que corresponde a cada uno, habrá de “dividir” la liquidación, exigiendo a cada uno sólo la parte que le corresponde.

Por tanto, si la Administración conoce la identidad de todos los obligados y su porcentaje de participación, el régimen aplicable no es el de la solidaridad sino el de la mancomunidad. Y si la Administración no conoce estos datos, la solidaridad puede todavía evitarse proporcionando la información necesaria para que se giren liquidaciones “divididas”, lo que supone que, en definitiva, el régimen aplicable es también el de la mancomunidad, con la carga de identificar a los demás obligados. La solidaridad es sólo la consecuencia de no levantar la mencionada carga.

La duda surge ante el inciso final del párrafo, que hace referencia expresa a la participación “en el dominio o derecho transmitido”. Ello hace pensar que tal párrafo sólo es aplicable en supuestos como la copropiedad de un inmueble (o carácter ganancial del mismo) a efectos de IBI, de copropiedad (o carácter ganancial) de un automóvil a efectos del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, de venta de un bien ganancial a efectos del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos o de compra de un bien para la sociedad de gananciales a efectos de transmisiones patrimoniales onerosas, supuestos todos ellos en que hay concurrencia (ya sea de tipo romano o germánico) en la propiedad o en el derecho adquirido, y en los que, por tanto, es claramente aplicable la regla de la mancomunidad con la carga de identificar a los copartícipes, si no son conocidos por la Administración.

Mención aparte merecen los supuestos en que no hay concurrencia en un mismo presupuesto, sino varios presupuestos realizados cada uno por una persona distinta, en cuyo caso no existe ni mancomunidad ni solidaridad, sino obligaciones autónomas y distintas que deben lógicamente liquidarse y notificarse por separado. Es el caso de las llamadas *comunidades de vecinos en régimen de propiedad horizontal*, que como entidades sin personalidad pueden ser sujetos pasivos en el sentido del artículo 35.4 (por ejemplo a efectos de una tasa por entrada de vehículos), pero no pueden serlo en el sentido del artículo 35.6. Así, por ejemplo, si el hecho imponible es la propiedad (por ejemplo en el IBI), los elementos comunes forman parte de la propiedad de cada piso, sin que, por tanto, sea posible liquidar a uno de los propietarios la totalidad del IBI correspondiente al inmueble, aunque no se conozca la identidad de los demás propietarios o de alguno de ellos.

Por tanto, como concluye R. Falcón Tella,²⁵ en los supuestos que tradicionalmente venían calificándose

como de solidaridad tributaria (la concurrencia en un mismo hecho imponible, o en un mismo presupuesto de hecho de la sustitución o de la responsabilidad, y la acumulación de rentas a efectos de liquidación), la solidaridad será a partir de ahora únicamente la consecuencia de no levantar la carga de identificar a los coobligados, y su porcentaje de participación, cuando estas circunstancias no son conocidas previamente por la Administración. Pero la regla general ha pasado a ser, en rigor, la mancomunidad, pues incluso aunque se entienda que hay que pedir expresamente la “división” de la liquidación, si se concede al coobligado esta facultad es claro que no estamos propiamente ante un supuesto de solidaridad, sino de mancomunidad.

3.2.1.3. Sustitutos

Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa (artículo 36.3 de la LGT/2003).

La figura del sustituto aparece en diversos tributos locales:

–En las tasas, en los precisos supuestos del artículo 23.2 del TRLHL.

–En el IBI, en el supuesto de concurrencia de varios concesionarios sobre un mismo inmueble de características especiales, será sustituto del contribuyente el que deba satisfacer el mayor canon (artículo 63.1 del TRLHL). El sustituto del contribuyente podrá repercutir sobre los demás concesionarios la parte de la cuota líquida que les corresponda en proporción a los cánones que deban satisfacer cada uno de ellos (artículo 63.2 del TRLHL).

–En el ICIO, en el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, y el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha (artículo 101.2 del TRLHL).

–En el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que ad-

²⁵ *Quincena Fiscal*, núms. 2, enero de 2004, y 3/4, febrero de 2004: “El artículo 35.6 de la nueva LGT”.

quiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España (artículo 106.2 del TRLHL).

3.2.1.4. Obligados a realizar pagos a cuenta

Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible (artículo 37.1 de la LGT/2003).

La figura es de aplicación en el ICIO: cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible. Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda (artículo 103.1 del TRLHL).

3.2.2. Sucesores

3.2.2.1. Introducción

La práctica en materia de sucesores de las deudas tributarias es harto deficiente, pues se suele prescindir de cualquier trámite y se continúa el procedimiento recaudatorio como si el deudor viviera, ignorando su fallecimiento y la posible existencia de herederos. Tal actuación mereció ya por la STS de 30 de diciembre de 1985 la tacha de nulidad de pleno derecho, haciendo constar el Alto Tribunal que los privilegios procedimentales de que goza la Administración para el cobro de sus deudas no pueden desconocer las normas que regulan ese procedimiento privilegiado.

Por otra parte, todo el sistema de verificación-inspección de los tributos, e incluso el de pagos a cuenta/retenciones y posibles devoluciones, suscita en la práctica graves problemas cuando de aplicar las normas estrictamente civiles sobre la sucesión se trata. Aparte la habitual concurrencia de varios herederos, los plazos de prescripción tributarios pueden obligar a numerosas rectificaciones o adiciones de las escrituras de aceptación y partición de las herencias.

La nueva Ley general tributaria debería haber sido un buen vehículo para tratar de una vez en profundidad este problema de la sucesión en las obligaciones tributarias, tanto materiales como formales.

Sin embargo, ya en la primera versión del titulado "Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley general tributaria"

(marzo de 2001) se lee al respecto que "La Comisión entiende que, como importante novedad, se hace necesario incorporar a la LGT un procedimiento para exigir el pago a los sucesores, lo que supone una garantía, tanto para los mismos como para la Administración. Dicho procedimiento ha de ser similar, en términos generales, al de los responsables. No obstante, también hay quien discrepa de la conveniencia de introducir este procedimiento. Se señala que la regulación actual de los sucesores en la LGT deriva de la legislación civil, que señala que el heredero se subroga automáticamente en la situación en que se encontraba el fallecido. Así, si este último no impugnó la liquidación o el apremio, el heredero tampoco puede hacerlo ya. La propuesta de introducir un procedimiento similar al de los responsables, según esta posición, rompe el esquema descrito innecesariamente. A título de ejemplo, habría que notificar la liquidación a los sucesores, darles la posibilidad de impugnarla y de que pagasen en período voluntario".

Lamentablemente, han triunfado los partidarios de cualquier "automatismo" que lleve los privilegios administrativos más allá de los límites del sentido común. La LGT/2003 se ha limitado a llevar a los artículos 39 y 40 del texto legal los criterios anteriormente establecidos en el artículo 15 del Reglamento general de recaudación, con modificaciones de menor calado.

Sigue sin haber un procedimiento, que debe esperarse que se regule debidamente en el desarrollo reglamentario de la ley, que aclare estas cuestiones.

3.2.2.2. Sucesores de personas físicas

A) La LGT/2003 regula en el artículo 39.1 tres cuestiones diferentes, en orden a la *transmisión de obligaciones*:

–Habrá de estarse a lo que dispone la legislación civil sobre adquisición y repudiación de la herencia, aceptación a beneficio de inventario y derecho a deliberar. En la práctica, las normas de mayor importancia serán las relativas a la aceptación tácita de la herencia.

–Se aclara, expresamente, que la referencia a los legatarios se reduce a los supuestos de división de toda la herencia en legados y a los de legados de parte alícuota. En el texto del artículo 89.3 de la LGT/1963 la referencia era indiscriminada a los "legatarios".

–Se reitera el esencial principio de la intransmisibilidad de las sanciones, ya recogido anteriormente en el artículo 89.3 de la LGT/1963, como consecuencia obligada del principio de personalidad de las mismas.

Cuando las deudas del causante se encuentran ocultas, al provenir de un supuesto de responsabilidad y en cuyas situaciones los sucesores adoptan la decisión acerca de la aceptación de la herencia sin conocer la verdadera situación patrimonial del causante-responsable, se señala que la sucesión en estas deudas sólo se produce en caso de que la derivación de responsabilidad se haya realizado con carácter previo al fallecimiento

to de aquél.

B) En cuanto a las *deudas no liquidadas*, ha de estarse a lo previsto en el artículo 39.2 de la LGT/2003. El Consejo de Estado, en su dictamen sobre aquélla, entendió que puede resultar excesivo que las actuaciones seguidas respecto de quien, en el extremo, tiene una participación del uno por ciento en la herencia comprometan al noventa y nueve por ciento restante. La consecuencia se ha paliado con la introducción de la obligación de notificar la liquidación que resulte a todos los interesados, pero se ha obviado la sugerencia de dicho dictamen de que debería haberse introducido una regulación que contemplase los principales supuestos que pudieran plantearse, mientras que la determinación del sujeto con quien deben entenderse las actuaciones tributarias tras la muerte del causante podría remitirse al posterior desarrollo reglamentario.

C) En relación con la *herencia yacente*, el artículo 39.3 de la LGT/2003 recoge la regla establecida en el artículo 15.3 del Reglamento general de recaudación, pero ampliado al cumplimiento de las obligaciones tributarias y no ceñido a la gestión recaudatoria.

Además, se incorporan dos sugerencias del citado Informe de 2003, a fin de resolver algunos de los problemas que ocasiona la herencia yacente: por un lado, que puedan exigirse con cargo a esta última las deudas tributarias; y por otro, la posibilidad de seguir procedimientos de comprobación frente a la misma, siendo esta última previsión especialmente útil en aquellos casos en los que, no habiéndose aceptado la herencia, se siga un procedimiento de investigación frente a un sujeto ya fallecido.

3.2.2.3. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad

El artículo 40 de la LGT/2003 introduce significativas novedades respecto del escueto régimen vigente, contenido en los artículos 89.4 de la LGT/2003 y 15.1 del Reglamento general de recaudación, respecto de esta llamada sucesión impropia:

A) En cuanto a la *limitación de responsabilidad*, el apartado 1 del precepto diferencia entre personas jurídicas en las que la ley limita la responsabilidad de los socios y aquellas otras en las que no se produce tal limitación. A continuación, se establece un régimen de sucesión coherente con esta diferenciación. En el primer caso, los socios adquieren las deudas de la sociedad disuelta y liquidada (quedando obligados solidariamente), pero con el límite del valor de la cuota de liquidación. En el segundo, por el contrario, no entra en juego dicha limitación.

B) Si se tratare de *deuda liquidada*, según el apartado 2 del mismo artículo 40, las deudas que se transmiten a los socios son las devengadas hasta el momento de la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad, aunque no se encuentren liquidadas. De este modo, las actuaciones tendentes a la liquidación se entenderán

con los socios.

Se trata de una norma paralela a la misma precisión contenida en el artículo 39.2 para la sucesión de las personas físicas y plantea los mismos problemas, en particular que puedan entenderse las actuaciones con un socio que ostente una proporción ínfima del capital. Además, no se añade la esencial precisión de que la liquidación deba notificarse a todos los interesados.

C) Si estamos ante una *extinción sin liquidación y cesión global del activo y pasivo*, el apartado 3 del artículo 40 introduce una regla especial, con una norma especial relativa a las operaciones de reestructuración empresarial, declarando la sucesión de las entidades beneficiarias en las deudas de la sociedad que se extingue o cuyo activo y pasivo se cede globalmente.

D) Se regulan también los efectos de la *disolución de fundaciones y entes sin personalidad*: las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades (artículo 40.4).

E) En cuanto a la *transmisión de las sanciones*, a diferencia de lo que ocurre en la sucesión de las personas físicas, las sanciones sí se transmiten en estos supuestos de sucesión impropia. Según el Informe de 2003, con esta afirmación expresa sobre la posibilidad de exigir las sanciones a estos sucesores, se entiende que, en estos supuestos, no existe vulneración del principio de responsabilidad personal, ya que se trata, simplemente, de reintegrar el patrimonio de la sociedad.

3.2.2.4. Procedimiento

El artículo 177 de la LGT/2003 regula el procedimiento de recaudación frente a los sucesores, limitándose a recoger lo actualmente previsto en el artículo 15 del Reglamento general de recaudación.

A) Tratándose del *fallecimiento de personas físicas*, no es necesario ningún acuerdo de derivación, sino que la continuación del procedimiento de recaudación sólo exige como presupuestos: a) la constancia del fallecimiento, y b) la notificación a los sucesores. En la práctica, habrán de ser los propios herederos quienes comunicarán el fallecimiento y acreditarán la condición de tales, para que se lleve a cabo la notificación. Aunque el texto legal se refiere indeterminadamente a los "legatarios", ha de recordarse que, según el artículo 39.1.II de la LGT/2003, la transmisión sólo se produce respecto de las herencias que se distribuyan a través de legados y en los supuestos de institución de legados de parte alícuota.

Se recoge igualmente la suspensión del procedimiento de recaudación para hacer efectivo este derecho a deliberar (artículos 1.010 a 1.034 del Código civil), previo a la aceptación o repudiación de la herencia, mediante la solicitud de la certificación que se menciona de deudas pendientes. Pero tal certificación lo es "con efectos

meramente informativos”, y, además, no impedirá la posterior liquidación de otras deudas (artículo 39.2), con lo cual aquel derecho podrá quedar seriamente comprometido.

Si la herencia está yacente, se puede dirigir la recaudación contra los bienes y derechos de la misma, a cuyo representante le corresponde el cumplimiento de las obligaciones tributarias (artículo 39.3). Se trata de una figura caracterizada no por la existencia de varios copartícipes o cotitulares, sino por la indeterminación transitoria del titular del patrimonio del causante (que puede ser sólo uno), no siendo viable dirigirse frente al llamado o a los llamados a la herencia, en tanto no acepten la misma, ni siquiera en caso de insuficiencia de bienes en la herencia. Por tanto, la única solución posible consiste o bien en hacer efectivas las deudas nacidas durante el período de pendencia sobre los bienes de la propia herencia o en esperar a la aceptación para dirigirse contra los herederos. Pero en este último caso no hay ya herencia yacente, pues la aceptación tiene efectos retroactivos.

B) En el caso de *disolución de sociedades o entidades*, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica. Hay que entender también como requisitos la constancia de la disolución y liquidación y la notificación a los socios, partícipes o cotitulares en general o contra los destinatarios de los bienes y derechos en caso de disolución de una fundación. El carácter simultáneo o sucesivo de la acción para el requerimiento de pago dependerá del régimen de sucesión en cada caso, según el artículo 40.

3.2.3. Responsables

3.2.3.1. Normas generales

Como destaca C. Checa González,²⁶ la regulación de los responsables, contenida en los artículos 41 a 43 de la LGT/2003, se mantiene en términos parecidos a los anteriormente existentes (artículos 37 a 41 de la LGT/963) en lo que atañe a las clases de responsabilidad: solidaria y subsidiaria; su alcance, y el procedimiento para su declaración.

Pero se introducen novedades, que cabe resumir así:

1) Se prevé, de forma expresa, la posibilidad de que los responsables respondan de las sanciones en los casos en que así lo establezca por ley. Pero únicamente se refiere a los casos en los que la responsabilidad deriva de la participación del responsable en un ilícito, ya que, en otro caso, se estaría produciendo una conculca-

ción del principio de responsabilidad personal.

2) Se eliminan en la regulación de los responsables la mención de que desde el instante de la notificación del acto de derivación de responsabilidad se conferían al responsable todos los derechos del deudor principal. Con ello no se ha pretendido privar al responsable de cualquier posibilidad de recurso, pues éste puede impugnar el acto de declaración de responsabilidad alegando motivos referentes al presupuesto de hecho de la responsabilidad, o al de la liquidación que se le exige, y su cuantía. Lo único que, en definitiva, se ha querido con ello es que esta segunda clase de motivos, esto es, los relativos a la propia liquidación, no aprovechen al deudor principal.

3) Se considera como un supuesto de responsabilidad solidaria el actualmente recogido en el artículo 72 de la LGT (sucesión en explotaciones o actividades económicas).

4) El supuesto de responsabilidad ahora regulado en el artículo 131.5 de la LGT (ocultación de bienes y levantamiento de embargo) pasa a incluir también aquellos supuestos en los que, existiendo una medida cautelar o la constitución de una garantía, y teniéndose conocimiento de ella, se produzca, sin embargo, el levantamiento de los bienes o derechos embargados.

5) Se extiende a los administradores de hecho la responsabilidad exigible a los administradores de las personas jurídicas.

6) Se incorpora un nuevo supuesto de responsabilidad de contratistas y subcontratistas en relación con las retenciones y con otros tributos que deban repercutirse como consecuencia de las obras o servicio contratados o subcontratados.

En las reglas generales, destaca la novedosa previsión de que los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil (artículo 41.6 de la LGT/2003). Con esta previsión se pone fin a la indeterminación al respecto de lo previsto actualmente en la LGT/2003. Para D. Carbajo Vasco,²⁷ esta introducción expresa del derecho de reembolso enturbia la idea de que la LGT/2003 refuerza la independencia de la obligación tributaria del responsable respecto del contrato de fianza civil, teniendo claramente una función de aseguramiento en el cobro de las deudas tributarias, tal como se afirma expresamente en la propia Exposición de motivos de la LGT/2003.

Sin embargo, la previsión legal es insuficiente para M. Fernández Junquera.²⁸ Para esta autora, el problema jurídico y económico del responsable radica en que termina pagando y soportando una deuda que no es suya, una deuda que deriva de un hecho imponible en el que

26. “Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el Anteproyecto de la LGT”, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5, mayo de 2003.

27. “La responsabilidad tributaria de los administradores por participación en ilícitos tributarios en la nueva LGT. Algunas cuestiones”, en *Gaceta Fiscal*,

núm. 230, abril de 2004.

28. “Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 117, enero-marzo de 2003.

él no ha participado y que por tanto no está constitucionalmente obligado a soportar: si ha realizado o participado o colaborado en la comisión de una infracción tributaria, impóngasele la sanción que corresponda, pero si no es así no tiene por qué soportar una deuda ajena y más una deuda tributaria que la propia Constitución exige por el principio de capacidad contributiva que sea pagada por el contribuyente.

La misma autora añade que, en realidad, la responsabilidad subsidiaria es aún más gravosa que la solidaria, pues si bien ha pagado más tarde en el tiempo tiene más difícil el responsable, si no imposible, recuperar lo pagado, ya que la patología alcanza la muerte económica del contribuyente, al haber sido declarado fallido. Por eso, debiera centrarse el problema de la responsabilidad en la viabilidad o no de la acción de reembolso, debiendo regularse la acción de regreso del responsable. Y si no se regula, o si no se tiene posibilidades de éxito por la situación de fallido del contribuyente, la responsabilidad debería salir de nuestro ordenamiento, por razones de justicia y de principios constitucionales, porque la propia Constitución que impone el deber de contribuir no lo hace a ciegas, sino precisamente considerando la capacidad contributiva de cada cual.

Al remitir este artículo 41.6 de la LGT/2003 a los términos previstos en la legislación civil para ejercer el derecho de reembolso, se deja al responsable prácticamente indefenso, salvo que el deudor principal viniera a mejor fortuna o hubiera sido declarado fallido indebidamente, en cuyo caso hay que entender que el responsable podrá ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial contra la Administración por todos los daños y perjuicios causados.

3.2.3.2. Responsables solidarios

La LGT/2003 introduce una mejora sistemática respecto de la LGT/1963, ya que se regulan, conjuntamente y en dos preceptos separados, todos los supuestos de responsabilidad solidaria (artículo 42) y subsidiaria (artículo 43).

El artículo 42 regula en sus apartados 1 y 2 los supuestos generales de responsabilidad solidaria, si bien añade en su apartado 3 que las leyes (principio de reserva de ley) podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos (por ejemplo, el caso de la Ley del

impuesto sobre la renta de los no residentes). En cuanto al procedimiento, el apartado 4 se remite al artículo 175.

Son supuestos generales de responsabilidad solidaria los que se refieren a las siguientes personas o entidades:

–Colaboración en infracción tributaria [artículo 42.1.a)].

La extensión a la sanción no supone el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva y directa, sino que esta responsabilidad solidaria se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios, que gira en torno al principio de culpabilidad.

–Partícipes o cotitulares de entes sin personalidad [artículo 42.1.a)]. Se reproduce la previsión ya contenida en el artículo 39 de la LGT/1963. La referencia “en proporción a sus respectivas participaciones” indica que estamos en presencia, en realidad, de una solidaridad impropia, al no responder cada copartícipe del total de la deuda tributaria correspondiente al ente sin personalidad, que sería el efecto típico de la solidaridad de obligados (integridad e identidad de la prestación), sino en proporción a su respectiva participación. Es un supuesto especial de responsabilidad especial, en el que los partícipes responden solidariamente respecto del ente de hecho o patrimonio separado y mancomunadamente entre sí.²⁹

La referencia a las obligaciones “materiales”, con exclusión por tanto de las formales, se explica porque en este último ámbito implica mayor garantía para la hacienda de la mancomunidad, ya que la solidaridad formal supondría que el cumplimiento de uno libera a los demás, mientras que la mancomunidad permite a la hacienda exigir a todos y cada uno las obligaciones de declaración e información.

–Sucesores de explotaciones o actividades económicas [artículo 42.1.c)]. Se trata de un supuesto similar en su contenido al del actual artículo 72 de la LGT/1963, el cual, aunque no aparece contemplado entre las normas destinadas a los responsables, se ha entendido que es un caso de responsabilidad, y, además, de responsabilidad subsidiaria.³⁰

El artículo 42.1.c) de la LGT/2003 establece que este caso es un supuesto de responsabilidad, pero de responsabilidad solidaria, con el consiguiente agravamiento fiscal que supone en la realización de una actividad cada día más frecuente cual es la de la transmisión de empresas.³¹

El procedimiento para exigir responsabilidad solidaria, en este caso, se detalla en el artículo 175.2 de la

29. STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de septiembre de 1996 –JT 1996, 1178–: los partícipes responden solidariamente de las obligaciones tributarias de las entidades, pero no por el todo, sino únicamente en proporción a sus respectivas participaciones.

30. Cfr. la STS de 16 de junio de 2001, que se refiere a la nulidad del artículo 13.5 del Reglamento general de recaudación, que acogió la tesis contraria, al afirmar, luego de indicar que la responsabilidad del adquirente no relevaba al transmitente de la obligación de pago, que ambos, solidariamente, respondían de éste.

31. Según subraya el Informe de 2003, se modifica de manera sustancial este supuesto de responsabilidad por sucesión en explotaciones económicas:

–Su presupuesto de hecho se amplía, de manera que ya no sólo va a estar referido a la sucesión en la titularidad de las explotaciones, sino, también, en su ejercicio. De esta manera se incluyen, expresamente, los supuestos de sucesión de hecho, donde es más necesario el precepto, pues estamos ante situaciones en las que los deudores, de manera fraudulenta, eluden el pago del tributo mediante la concatenación de diferentes personas en el ejercicio de la actividad. No obstante, no es aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad (ídem que en el vigente artículo 13.2 del Reglamento general de recaudación).

–También, se afirma, expresamente, la posibilidad de exigir por esta vía las deudas derivadas de retenciones e ingresos a cuenta.

LGT/2003.

Por fin, el artículo 42.1.c) establece dos precisiones de interés: a) con afán clarificador se dispone que esta responsabilidad no es aplicable a los supuestos de sucesión *mortis causa*, los cuales se rigen por lo establecido en el artículo 39, y b) esta responsabilidad no es aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en la fase de liquidación de un procedimiento concursal. Esta fase de liquidación se regula en los artículos 142 a 161 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal. Tal ley propicia en su artículo 149 la transmisión del conjunto de la empresa concursada manteniendo su identidad, mencionado el aseguramiento de la viabilidad futura de la actividad y el mantenimiento del empleo. Las mismas razones hay que buscar en esta previsión del precepto de la LGT/2003.

–Bienes embargados o enajenados (artículo 42.2, precepto paralelo, aunque con reformas, al anterior artículo 131.5 de la LGT/1963): la responsabilidad alcanza al total importe de la deuda tributaria en esa fase procedimental con un solo límite: el representado por el valor de los bienes o derechos cuya traba o enajenación se impide.³²

3.2.3.3. Responsables subsidiarios

El artículo 43 de la LGT/2003 regula en su apartado 1 los supuestos generales de responsabilidad subsidiaria, y añade en su apartado 2 que las leyes (principio de reserva de ley) podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos (por ejemplo, el específico de afección real en la transmisión previsto para el IBI en el artículo 64.1 del TRLHL). En cuanto al procedimiento, el apartado 3 se remite al artículo 176.

Son supuestos generales de responsabilidad subsidiaria los que se refieren a las siguientes personas o entidades:

–Administradores de personas jurídicas por infracciones [artículo 43.1.a)]. Se trata de la misma responsabilidad actualmente prevista en el primer párrafo del artículo 40.1 de la LGT/1963.

Pero se prescinde en el nuevo texto legal de la anterior diferenciación entre infracciones simples y graves, pues se prescinde de la clasificación entre infracciones simples y graves y la sustituye por la tripartita, procedente de la Ley de procedimiento administrativo, de infracciones leves, graves y muy graves. Por eso el propio artículo 43.1.a) prescinde de aquella distinción, si bien las consecuencias serán las mismas: si no hay perjuicio económico ni deuda tributaria, sólo se responderá de la sanción tributaria, mientras que en caso contrario, la responsabili-

dad alcanzará a toda la deuda tributaria.

La nueva LGT explicita que la responsabilidad de los administradores se extenderá a las sanciones. Así lo había declarado la jurisprudencia con el régimen legal vigente y ahora se señala de forma expresa como una excepción al principio general de que la responsabilidad no alcanza a tales sanciones.

La norma detalla las conductas desencadenantes de la responsabilidad, que son las mismas que en el anterior régimen legal (comisión por omisión; culpa *in vigilando*; acuerdos que posibiliten las infracciones).

Respecto del administrador responsable, la LGT/2003 menciona expresamente al administrador de hecho. Puede ocurrir que quien lleve a cabo el presupuesto de hecho desencadenante de la responsabilidad no ostente la condición de administrador: la sociedad tiene un administrador de derecho, pero la gestión real de la misma es ejercitada por un administrador de hecho, que formalmente no figurará nombrado e inscrito como tal. Será el primero, por regla general, una persona en la que concurren determinadas características (ausencia de patrimonio, de recursos, de relaciones laborales o profesionales, etc.) y que es colocado por el segundo al frente de la sociedad, a los solos efectos de que en él recaigan las responsabilidades, que se pudiesen originar como consecuencia de una irregular gestión de los asuntos sociales.

Pues bien, la principal novedad de la nueva LGT es recoger expresamente que serán responsables “los administradores de hecho o de derecho”. Por tanto, el responsable ha de ser quien efectivamente desarrolle la capacidad de gestión de las actividades sociales, pues será el único que pueda causar aquel daño, a través de un comportamiento negligente.

En la práctica, la posible exigencia de responsabilidad tributaria al administrador de hecho requerirá una prueba de difícil obtención, tendente a acreditar que era éste, quien ejercía efectivamente el desempeño de las funciones propias de la administración de la sociedad. Ahora bien, una vez demostrado este extremo será él quien deba responder del daño causado.

En suma, la condición de administrador no viene establecida por la denominación dada al cargo, sino por el contenido y alcance de las funciones desempeñadas por el mismo, de manera que la persona que “efectivamente ejerza la gestión” y “lleve la dirección económica de la sociedad”, tendrá, a efectos fiscales, la condición de administrador, fuere cual fuere la termi-

32. La STSJ de Murcia de 15 de mayo de 1996 (JT 1996/723), declaró la responsabilidad solidaria de una entidad bancaria por no haber embargado la cuenta de un cliente, permitiendo así que éste la cancelase en una fecha posterior al requerimiento de embargo.

33. La STS de 29 de junio de 1985 (RJ 1985/3087), entendió, en un caso de deli-

to fiscal, que el mismo era imputable a las personas que efectivamente ejercían la administración de una entidad y tuviesen atribuidos poderes de decisión en ella, es decir a quienes, con la denominación que fuere, llevasen la dirección económica de la sociedad, y tuviesen atribuidas funciones incluso superiores a las atinentes a los administradores en la Ley de sociedades anónimas.

nología utilizada.³³

En la LGT/2003 esta cuestión se zanja en el mismo sentido, esto es, atendiendo a la realidad material antes que a la formal: tanto los administradores de derecho cuanto los de hecho, por lo que, en definitiva, esta responsabilidad será exigible a quien realmente ejerza de forma efectiva la gestión y lleve la dirección económica de la entidad de que se trate.

–Administradores de personas jurídicas en cese de actividades [artículo 43.1.b)]. Se trata del supuesto anteriormente contemplado en el segundo párrafo del artículo 40.1 de la LGT/1963, pero sustituyendo la perturbadora alusión a “en todo caso” por mayores precisiones.

Es aplicable todo lo señalado respecto del administrador responsable, aludiendo también explícitamente el nuevo texto legal a los administradores de hecho. Pero a diferencia del supuesto anterior, ni ahora ni tampoco para el futuro, se requiere que dichos administradores, para ser declarados responsables subsidiarios, hayan cometido infracciones tributarias, o haya permitido que se realicen las mismas por las personas dependientes de ellos, si bien se requiere en el nuevo texto legal que los administradores no hubieran hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias pendientes o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Es requisito imprescindible para que surja en este caso la responsabilidad de los administradores que se haya producido el cese de la actividad de la entidad, no siendo suficiente a estos fines con que la misma se encuentre, por ejemplo, en suspensión de pagos,³⁴ con independencia de que la entidad siga existiendo con personalidad jurídica propia.

La responsabilidad no alcanza a las sanciones, que no se incluyen expresamente, como exige el artículo 41.4.

–Administradores concursales y liquidadores [artículo 43.1.c)]. Es una previsión paralela a la actualmente contenida en el artículo 40.2 de la LGT/1963, pero frente a la exigencia de negligencia o mala fe que actualmente se exige para este caso, en la LGT/2003 desaparece tal requisito, con el consiguiente empeoramiento de la posición de estas personas. La responsabilidad subsidiaria va a pasar, pues, a ser de carácter objetivo, sin necesidad, por tanto, de la concurrencia de elemento culposo alguno, en el obrar de las personas mencionadas, para que la citada responsabilidad se declare, si bien es necesario que no se hubieran realizado las gestiones necesarias para el cumplimiento.

–Adquirentes de bienes afectos [artículos 43.1.d) y 70]. Se trata de un supuesto análogo al actualmente previsto

en el artículo 41 de la LGT/1963, al cual se remitía el texto originario del artículo 76 de la Ley de haciendas locales, que establecía la polémica afección de bienes por deudas del IBI en los supuestos de cambio en la titularidad. Tal precepto, tras su reforma por la Ley 51/2002, ha pasado a constituir el artículo 64.1 del TRLHL, sustituyéndose la referencia al artículo 41 de la LGT por la mención “en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley general tributaria”.

Sin embargo, la consideración de este supuesto de afección de bienes como de responsabilidad subsidiaria no es pacífica. Así, C. Checa González³⁵ destaca que el proceder del nuevo texto legal no es acertado, y, antes bien, debería haberse aprovechado el cambio normativo para no considerar este supuesto como de responsabilidad, y ello de acuerdo con lo señalado por una amplia doctrina, que ha indicado a este respecto que el mismo debe reconducirse a un derecho de afección, es decir, a una garantía real del crédito tributario, no a la que supone la institución del responsable, puesto que los bienes afectos al pago de un tributo se erigen en garantía del mismo, con independencia de quien sea su titular y de que los mismos se hayan transmitido, por lo que se ha hablado de que en esta situación nos hallamos ante un supuesto de reipersecutoriedad, pero sin que el adquirente del bien tenga que responder con todo su patrimonio, como sucedería si fuera un responsable del tributo, ello aparte de que el sujeto se libera de su responsabilidad transmitiendo el bien, ya que ésta es, en definitiva, la auténtica garantía, y no su titular dominical.³⁶

–Agentes y comisionistas de aduanas [artículo 43.1.e)].

–Contratistas y subcontratistas [artículo 43.1.f)].

Se trata de supuestos de responsabilidad, pero que sólo afectan a tributos estatales específicos (aduanas o impuestos que deben repercutirse o cantidades que deban retenerse), ajenos por tanto a los tributos locales.

3.2.3.4. Procedimiento

El procedimiento de derivación de la acción administrativa de responsabilidad se detalla en los artículos 174 a 176 de la LGT/2003, que recogen normas procedentes de los artículos 12 y 14 del Reglamento general de recaudación.

Por otra parte, la LGT/2003 hace frente al problema de la fecha de inicio del cómputo del plazo de prescripción para los responsables tributarios

En el Informe de 2003 se señala que lo más oportuno para resolver esta cuestión es decantarse por la solución que aporta mayor seguridad jurídica, y que coincide con la tesis de la *actio nata* y así se hace en el artículo 67.2 de

34. Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de enero de 2001 –JT 2001/423.

35. “Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el Anteproyecto de la LGT, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5, mayo de 2003.

36. La jurisprudencia del Tribunal Supremo no es ciertamente clara al pronunciarse sobre la naturaleza de la afección de bienes en el IBI, que aquí interesa. Ha de consultarse la importante STS de 24 de enero de 2004.

la LGT/2003, en el que se distingue, a estos efectos, entre responsables solidarios y responsables subsidiarios, con las siguientes reglas:

a) La regla general para los responsables solidarios es la finalización del plazo en pago en período voluntario del deudor principal, si bien en los supuestos de ocultación de bienes, incumplimiento de las órdenes de embargo, etc., el plazo se inicia en el momento en que concurren los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad.

b) Para los responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comienza a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

En el apartado 7 del artículo 68 de la LGT/2003, al tratar de la interrupción de los plazos de prescripción, se dispone que interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. Se recoge así lo actualmente previsto en el artículo 62 del Reglamento general de recaudación.

3.2.4. Capacidad de obrar y domicilio fiscal

Las normas legales de la LGT/2003 sobre estas materias (artículos 44 a 48) son continuistas. Destacan las siguientes precisiones novedosas:

–Se hace mención a que el representante voluntario podrá ser un asesor fiscal, pero sin añadir ninguna característica especial a tal representante.

–Se admite la validez de los documentos normalizados de representación aprobados por la Administración.

–Se introduce una norma especial para determinar el domicilio fiscal de las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas: la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas [artículo 48.1.a)].

Esta norma no tendrá excesiva relevancia en los tributos locales, cuya normativa propia acude a normas singulares de localización del hecho imponible (radicación de los bienes en el IBI, lugar de realización de la actividad en el IAE, domicilio que conste en el permiso de circulación en el impuesto sobre vehículos, o lugar de competencia para expedir la licencia en el ICIO). Se aplicará cuando la competencia administrativa se fija en función del domicilio del contribuyente (así, en las cuotas nacionales del IAE, pero como las personas físicas están exentas, el efecto será nulo).

–Se reitera la esencial norma de que los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentaria-

mente (actualmente, en el artículo 14 del Real decreto 1041/2003, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios). El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial (artículo 48.3 de la LGT/2003).

Ha de consultarse al respecto la STS de 9 de octubre de 2001, que en recurso de casación en interés de la ley, fija como doctrina legal que “El cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos (sea el Padrón de habitantes u otro registro administrativo) no sustituye la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal”.

3.3. Deuda tributaria

El capítulo III del título II de la LGT/2003 define los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta, de gran interés doctrinal pero nula trascendencia práctica para los tributos locales.

Por el contrario, el capítulo IV del mismo título se refiere a cuestiones de gran interés práctico, aunque el nuevo régimen legal es continuista.

3.3.1. Componentes

De enorme trascendencia práctica es la esencial declaración del artículo 58.2 de que las sanciones tributarias no formarán parte de la deuda tributaria, aunque en su recaudación se aplicarán las normas generales.

Como destaca el Informe de 2003, ello supone la asunción definitiva de la diversidad esencial entre las potestades para la aplicación de los tributos y la sancionadora, de los principios que informan el ejercicio de unas y otra, así como del régimen jurídico de los ingresos tributarios y las sanciones. La LGT/2003 remarca la diferencia entre los componentes de la deuda tributaria y las sanciones, institución, esta última, propia del Derecho sancionador y que se rige por principios propios distintos de los tributarios.

3.3.2. Extinción

Los artículos 59 a 76 de la LGT/2003 regulan la extinción de la deuda tributaria, refiriéndose expresamente al pago, la compensación, la prescripción, la condonación y otros medios de extinción previstos en las leyes. Se incorporan al texto legal numerosas previsiones normativas contenidas anteriormente en el Reglamento general de recaudación.

Merecen destacarse:

A) La nueva regulación de los *aplazamientos y fraccionamientos*, en la que destacan tres aspectos: a) se esta-

blece la obligatoriedad de conceder el aplazamiento o el fraccionamiento en los supuestos en que el obligado aporta aval solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca, de modo que los aplazamientos o los fraccionamientos se concederán con independencia de cuál sea la situación económico-financiera del deudor, toda vez que el crédito tributario se encuentra suficientemente garantizado y con posibilidades de ejecución inmediatas; b) aportándose estas garantías, el aplazamiento devengará únicamente intereses legales y no los de demora tributarios, y c) se contempla la obligatoriedad de paralización de las actuaciones de enajenación de bienes cuando el aplazamiento se haya solicitado en período ejecutivo.

B) La más detallada y completa regulación de la *prescripción*, si bien con un explícito carácter marcadamente continuista con la regulación anterior, por prudencia en el manejo de un instituto jurídico tan delicado. Se intenta, sin embargo, clarificar determinadas cuestiones que se habían revelado como especialmente problemáticas y de acomodarlas al acervo jurisprudencial que tan importante función ha desempeñado al efecto, destacando:

–La regulación del cómputo de los plazos de prescripción de la acción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios y subsidiarios.

–La declaración de extensión de efectos de la prescripción a todos los obligados al pago de la deuda tributaria, a menos que se trate de una obligación mancomunada.

–El cómputo de los plazos en casos de interrupción por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento (artículo 68.6): el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

Pero se añade la importante precisión de que esta regla no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa. Ya la STS de 18 de junio de 2004 había concluido que los actos interruptivos del derecho de la Administración a liquidar, como consecuencia de la interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa, por parte de los contribuyentes, contra los actos de liquidación de la deuda tributaria, así como las actuaciones de los propios tribunales económico-administrativos no extienden sus efectos

interrumpitivos a la acción de cobro de la deuda.

C) En la regulación de las *garantías*, destaca la inclusión en esta sede del régimen general de medidas cautelares que puede adoptar la Administración para el cobro de la deuda tributaria (artículo 81 de la LGT/2003), antes incorrectamente ubicada en la regulación de la recaudación, cuando cabe su aplicación en otros procedimientos. También ha de citarse la mención a la Ley concursal (Ley 22/2003, de 9 de julio), muy desafortunada, porque no ha faltado quien ha entendido la mención al “convenio concursal” del artículo 77.2 de la LGT/2003 como una corrección al régimen general de prelación de la Ley concursal (sólo alcanza al cincuenta por ciento del importe de la deuda tributaria).

4. Aplicación del título III

El título III de la LGT/2003, referido a la aplicación de los tributos, concepto que sustituye al genérico anterior de “gestión”, es el más extenso de la nueva norma legal, entre otras razones porque se incorporan numerosas precisiones procedentes de normas reglamentarias anteriores. Nos detendremos únicamente en los aspectos más significativos de relevancia práctica para los tributos locales.

4.1. Disposiciones generales y normas comunes

4.1.1. Competencias

La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias (artículo 83.1 de la LGT/2003).

Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos (artículo 83.4 de la LGT/2003). Los entes locales, por tanto, habrán de establecer en su ordenanza fiscal general todas las precisiones necesarias en orden a tal estructura administrativa. Las correspondientes facultades podrán delegarse en la forma prevista en el artículo 7 del TRLHL. Tratándose de municipios de gran población, el artículo 135 de la Ley 7/1985, añadido por la Ley 57/2003, permite la creación de un órgano de gestión tributaria.³⁷

4.1.2. Consultas

El artículo 89 de la LGT/2003 introduce la esencial novedad de que se extiende a todas las consultas el carácter vinculante de su contestación para la Administración, salvo que se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso. De esta manera, se salvaguarda, en

37. ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “La organización económica de los entes locales en la Ley de medidas para la modernización del gobierno local”, en

Cuadernos de Derecho Local, núm. 5.

mayor medida, la seguridad jurídica de los distintos obligados tributarios, al no poder variarse por parte de los órganos encargados de aplicar los tributos y en relación con el consultante, el criterio expresado por la Administración a través de una consulta.

La vinculación alcanza también al resto de los obligados que ajusten su conducta a la contestación otorgada en una consulta presentada por un tercero. Se trata, con todo ello, de aumentar la seguridad jurídica de los obligados, reforzando la idea de la unidad de criterio, tanto en la estricta interpretación de las normas como en su aplicación.

Se ha sostenido por Mestre García³⁸ que esta previsión es especialmente trascendente para el ámbito de la Administración local, en el que los supuestos de consultas vinculantes con arreglo al régimen legal anterior eran difícilmente aplicable. En consecuencia, las consultas presentadas ante la Dirección General de Tributos a partir de 1 de julio de 2004 (disposición transitoria segunda de la LGT/2003) tendrán carácter vinculante para los órganos de la Administración local encargados de aplicar los tributos locales.

Tal conclusión debe estimarse contraria al principio de autonomía local. Las únicas consultas vinculantes para la Administración local serán las contestadas por los propios órganos competentes locales, esto es, el establecido en el artículo 13 del TRLHL (entidad local que ejerza las respectivas funciones), por la remisión que hace el artículo 88.4 de la LGT/2003 (la competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación).

4.1.3. Tecnologías informáticas y telemáticas

El artículo 96 de la LGT/2003 ordena a las administraciones tributarias promover la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.

Sin embargo, ha de extremarse el cuidado en este cumplimiento de las garantías y requisitos, que no pueden quedar subordinados a las necesidades y criterios de los

informáticos o de sus programas. No es infrecuente que los expedientes administrativos estén compuestos por una serie de listados informáticos cuya ininteligibilidad es total, para el contribuyente y para los órganos jurisdiccionales competentes para controlar la actividad administrativa.

Por otra parte, ante la próxima y anunciada digitalización de todos los expedientes tributarios, será necesario contar con los medios y el reciclaje necesarios para su manejo y consulta.

4.1.4. Prueba

La prueba de los hechos y circunstancias que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria o que lo excluyen tiene una gran importancia práctica, siendo los artículos 105 a 108 de la LGT/2003 los que la regulan.

En el Informe de 2003 se contienen interesantes consideraciones sobre la materia:

–En primer lugar, se dice que en el seno de la Comisión se ha discutido la posibilidad de recoger en la ley dos concepciones acerca de esta institución: a) la clásica en nuestra LGT, según la cual la prueba se rige por el principio dispositivo, de forma que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, de manera que la Administración debe acreditar la realización del hecho imponible y del resto de elementos de cuantificación de la obligación, mientras que el obligado tributario lo hará de las circunstancias determinantes de los supuestos de exención o, en términos generales, de los beneficios fiscales, y b) la que defiende la aplicación del principio inquisitivo, según el cual se sostiene que sobre la Administración pesa la función (es decir, el derecho-deber) de acreditar toda la verdad material, incluso la que resulte favorable al obligado tributario.

–La Comisión se ha decantado por mantener el principio dispositivo, no sólo por fidelidad a una tradición ya muy consolidada y aceptada por todos los operadores jurídicos que actúan en el ámbito tributario, sino también porque esta tradición subraya y resalta el plano de igualdad en que se mueven los sujetos activos y pasivos en todas las relaciones tributarias. No puede olvidarse, sin embargo, la vigencia, en la nueva Ley de enjuiciamiento civil, de los principios de facilidad y normalidad probatoria que obligarán a una mayor diligencia probatoria a la Administración.

–Por lo que se refiere a los medios de prueba, existe una remisión genérica a los admitidos en nuestro Derecho. En relación con los gastos y deducciones originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, se prevé, como medio de prueba principal, la factura que cumpla los requisitos establecidos por su normativa reguladora, pero la Comisión conside-

³⁸. *La Ley general tributaria y su aplicación a las haciendas locales*, Fundaciones de Asesores Locales, Málaga, 2004, pág. 62.

ra que no debe exigirse la factura como único medio de prueba, ya que mantener esto último supondría una vulneración al principio de tutela judicial efectiva.

–Por fin, se destaca una novedad importante: la referencia expresa a los casos en que se utilizan los datos consignados en la declaración de un tercero o suministrados por éste en virtud de su deber de colaboración para comprobar la situación del obligado. En tales situaciones la jurisprudencia ha declarado que su mera constancia en las bases de datos de la Administración tributaria no es prueba suficiente y, por ello, el anteproyecto contempla que estos hechos han de verificarse, instando al tercero a que se ratifique y aporte prueba de los mismos cuando el interesado alegue la falsedad o inexactitud de los hechos.

4.1.5. Notificaciones

Los artículos 109 a 112 de la LGT/2003 se ocupan de las notificaciones, proclamando, como regla general, la aplicación de las normas contenidas en la Ley 30/1992, con varias especialidades:

a) La norma relativa al lugar para la práctica de las notificaciones, distingue entre procedimientos iniciados a instancia del interesado y de oficio. Por lo que se refiere a los primeros, se establece un orden de prelación en cuanto al lugar de notificación. Cuando el interesado haya indicado un lugar, deberá dirigirse al mismo. En su defecto, se hará a su domicilio fiscal. Por último, si no es posible la notificación en estos lugares, podrá acudir a cualquiera que se considere adecuado. En los procedimientos iniciados de oficio, por el contrario, no se establece prelación alguna en cuanto a los lugares de notificación, de manera que ésta podrá remitirse, indistintamente, al domicilio fiscal, al centro de trabajo, a aquel donde se desarrolle la actividad o a cualquier otro que resulte adecuado.

b) La notificación edictal se sustituye por la notificación por comparecencia, de manera que se salvaguarda el derecho a la intimidad de los obligados, ya que el objeto de la publicación no es el propio acto administrativo, sino, simplemente, un anuncio donde se hace constar la existencia de una notificación pendiente de practicar por motivos no imputables a la Administración.

c) La notificación por comparecencia sólo es posible cuando la notificación personal se haya intentado dos veces en el domicilio del interesado, no en otro lugar, pero, como excepción, sólo será necesario un intento fallido cuando el destinatario resulte desconocido.

d) Todas las publicaciones de los avisos en los boletines oficiales se harán los días 5 y 20 de cada mes o inmediato hábil posterior. Se trata de una norma que puede permitir que los destinatarios de las notificaciones tengan conocimiento de su publicación en los boletines, bastando con consultar estos dos días al mes para com-

probar si aquélla ha tenido lugar.

e) Además de la publicación en el boletín, los anuncios de notificación podrán exponerse en las oficinas de la Administración tributaria y difundirse por internet para facilitar el conocimiento de los interesados y se amplía el plazo para que se produzca de la comparecencia, pasando de diez a quince días.

4.2. Gestión tributaria

4.2.1. Autoliquidaciones

La LGT/2003 prevé no sólo la gestión tradicional del tributo, sino también la llevada a cabo mediante autoliquidaciones y comunicaciones. Y se procede, por ello y por vez primera en el ordenamiento tributario, a la definición del concepto de autoliquidación. Así, las autoliquidaciones y comunicaciones de datos se configuran como dos especies dentro del género de las declaraciones: las primeras se caracterizan porque el obligado no se limita a formular una manifestación de conocimiento, sino que también realiza operaciones de calificación y las aritméticas de cuantificación. Además, se prevé expresamente, y esto es una importante novedad, el procedimiento a seguir para instar la rectificación de una autoliquidación cuando el obligado considere que la presentada ha perjudicado sus intereses, remitiendo su desarrollo concreto a la norma reglamentaria.

Las normas más relevantes en materia de autoliquidaciones de la nueva LGT son las siguientes:

1) Concepto de autoliquidaciones: son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (artículo 120.1).

2) Reserva de ley: según el artículo 8.h), habrá de regularse en todo caso por ley la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

3) Obligaciones tributarias formales: de acuerdo con el artículo 29.2.c), la obligación de presentar autoliquidaciones se encuentra entre las obligaciones tributarias formales.

4) Devolución de ingresos indebidos: cuando se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores (artículo 32.3).

5) Comprobación: las autoliquidaciones presentadas

por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda (artículo 120.2)

6) Rectificación: cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente (artículo 120.3).

El régimen de autoliquidación está contemplado como facultativo para los ayuntamientos en el IAE (artículo 90.4 del TRLHL), en el impuesto sobre vehículos (artículo 98.1 del TRLHL), en el ICIO (artículo 103.4 del TRLHL) y en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, salvo que no esté determinado el valor catastral (artículo 110.4 del TRLHL).

4.2.2. Devoluciones

Conforme al artículo 124 de la LGT/2003, según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos.

Los tributos locales presentan las siguientes especialidades:³⁹

a) IAE: el supuesto del artículo 89.2 del TRLHL es una excepción al principio de irreductibilidad de cuotas, inicialmente prevista solo para los supuestos de alta en fecha posterior al primer trimestre del año,⁴⁰ pero que posteriormente se ha extendido a los supuestos de baja por cese en el ejercicio de la actividad. En estos casos, la cuota se prorratea por trimestres naturales, existiendo derecho a devolución por la parte correspondiente a los trimestres en que no se hubiere ejercido la actividad. Esta devolución puede instarse mediante una solicitud o, en los casos en que así estuviese establecido, mediante la presentación de una autoliquidación. En lo demás, resulta de aplicación el nuevo procedimiento de devolución de los artículos 124 a 127 de la LGT/2003.

b) Impuesto sobre vehículos: el artículo 96.3 del TRLHL prevé igualmente un sistema de prorrateo de cuotas para los supuestos de primera adquisición y baja definitiva del vehículo, así como para los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo. No cabe, en cambio, el prorrateo en el caso de los demás supuestos de baja temporal previstos en la normativa

vigente, ni tampoco en supuestos de cambio durante el ejercicio del domicilio que consta en el permiso de circulación, en cuyo caso procede el pago íntegro al municipio correspondiente al domicilio que conste en el permiso de circulación el día 1 de enero.

Al igual que en el caso anterior, esta devolución puede instarse mediante una solicitud o, en los casos en que –en virtud de lo dispuesto en el artículo 98.1 del TRLHL– el ayuntamiento correspondiente hubiese establecido un régimen de autoliquidación, mediante la presentación de una autoliquidación.

c) ICIO: también responden a esta naturaleza de devoluciones las que proceden de ingresos en virtud del mecanismo de liquidación provisional previsto en el artículo 103.1 del TRLHL, para el hipotético supuesto de que una vez finalizada la construcción, instalación u obra proceda reintegrar cantidad alguna al interesado. El devengo del ICIO está fijado en un momento temporal donde sólo se conocen de modo provisional o estimado los importes que inciden en la cuantificación del impuesto, a través del presupuesto presentado u otra fórmula admitida por el citado artículo 103.1 del TRLHL, lo que determina que se dicte una liquidación provisional. Posteriormente, una vez finalizada la construcción, debe dictarse liquidación definitiva con arreglo al coste real y efectivo de la obra. En aquellos casos en los que el coste real y efectivo de la obra resulte inferior al incluido en el presupuesto previamente presentado, no puede negarse el derecho del obligado tributario a solicitar la correspondiente devolución.

No es legalmente posible establecer el régimen de autoliquidación en el momento de finalización de la construcción, instalación u obra, sin que pueda exigirse sanción por la no-presentación de la misma (STSJ de Andalucía de 12 de mayo de 1997). El reintegro a que se refiere el artículo 103.1 de la LGT/2003 habrá de solicitarse mediante la presentación de una simple solicitud para que se proceda a la devolución.

d) Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: también responden a la naturaleza de este tipo de devoluciones los supuestos de devolución de la cuota para el caso de que judicial o administrativamente se declare la nulidad, rescisión o resolución del contrato que determinó la transmisión (artículo 109.2 del TRLHL).

4.2.3. Declaraciones

Se rigen por los artículos 128 a 130 de la LGT/2003. Este

39. Cfr. MESTRE GARCÍA, E.: *La Ley general tributaria y su aplicación a las haciendas locales*, Fundaciones de Asesores Locales, Málaga, 2004, págs. 144 y 145.

40. Lo que ha sido anulado por la STC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004, en la que se declara que la redacción originaria del artículo 90.2 de la LHL, en tanto que no prevé la reducción de las cuotas del impuesto de actividades eco-

nómicas en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas, establece una discriminación contraria a los artículos 14 y 31.1 de la CE y además, dado que la norma viene a agravar situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza igualmente en el artículo 31.1.

régimen clásico de declaración sigue aplicándose en el IBI, resultando incompatible la autoliquidación con el régimen de competencias compartidas (catastral y liquidatoria). El régimen de declaración sólo se aplica en el alta del bien inmueble y en los casos de alteraciones (el artículo 13 del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, RDL 1/2004, regula al efecto el procedimiento de incorporación mediante declaraciones). Sin embargo, esta misma ley potencia otros procedimientos de incorporación, los de comunicación y solicitud.

En el IAE, por el contrario, tras la reforma de la Ley 51/2002 que exonera de tributación a la mayor parte de los contribuyentes, el sistema de autoliquidación sólo se utiliza para los casos en que la gestión censal se ejerza por delegación y la entidad delegada haya procedido a exigir el impuesto por este sistema (artículo 13 del Real decreto 243/1995, reformado por el Real decreto 1041/2003). En los demás casos, se aplica el sistema clásico de declaración y posterior liquidación.

4.2.4. Comprobación por órganos de gestión

Como destaca el Informe de 2003, la LGT/2003 regula tres procedimientos de comprobación por los órganos de gestión:

A) *Procedimiento de verificación de datos*, que constituye una verdadera novedad, dando cobertura legal expresa a determinadas actuaciones que se han realizado de forma masiva y que han provocado polémicas, es decir las conocidas “paralelas” y otros casos similares de comprobaciones “informatizadas”. Esta modalidad de comprobación resulta imprescindible en la actualidad, dado el enorme número de autoliquidaciones que presentan anualmente los obligados tributarios y que no podrían comprobarse sin utilizar medios informáticos.

La LGT/2003 establece dos tipos de cautelas: los supuestos de aplicación estén tasados legalmente; y este tipo de comprobación se limita a los casos en que los datos proporcionados por el obligado no se corresponden con los que tenga en su poder la Administración. Se trata, principalmente, de una comprobación sumaria y de antecedentes, en que está ausente cualquier labor instructora por parte de la Administración, no incluyendo, en ningún caso, la obtención de información de terceras personas.

B) *Procedimiento de comprobación de valores*, cuya regulación es prácticamente idéntica a la anterior, salvo que la solicitud de tasación pericial contradictoria o la reserva a promoverla efectuada en caso de recurso por falta de motivación de la comprobación, provoca la suspensión automática de la ejecución de la liquidación en caso de que ésta haya sido notificada conjuntamente

con la valoración.

C) *Procedimiento de comprobación limitada*, sustituyendo la LGT/2003 la anterior comprobación abreviada por la llamada comprobación limitada, limitándose los medios que pueden utilizarse en este procedimiento. Supone un paso más allá de las actuaciones de verificación, desarrollándose una verdadera actuación inquisitiva, aunque limitada en cuanto a sus medios.

El artículo 123.2 de la LGT/2003 permite regular reglamentariamente otros procedimientos de gestión tributaria, lo que debería impulsar a los entes locales a desarrollarlos en sus ordenanzas fiscales generales.

En la normativa vigente, deben citarse como especiales de los tributos locales los procedimientos de subsanación de discrepancias en el ámbito del IBI (artículo 18 del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario) y de inclusión, variación o exclusión de oficio en el ámbito del IAE (artículo 11 del Real decreto 243/1995).

4.3. Inspección y recaudación

La normativa incluida en la LGT/2003 sobre los procedimientos de inspección y recaudación requiere para su efectiva aplicación la promulgación de los correspondientes reglamentos generales.

En tanto no se promulguen, bastará con resaltar los aspectos más novedosos de la regulación legal, de acuerdo con el Informe de 2003.

4.3.1. Inspección tributaria

Se ratifican con claridad las actuales funciones, tanto comprobadoras e investigadoras como gestoras, en particular la consolidada potestad para liquidar de los órganos inspectores. Se otorga a los órganos de inspección la facultad de llevar a cabo actuaciones de comprobación limitada y de revisión del valor de determinados bienes y derechos.

–Se regulan las medidas cautelares que, en el ejercicio de sus actividades, podrá aplicar la inspección.

–Se reitera el valor probatorio de las actas, como documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motiven su formalización salvo que se acredite lo contrario (cfr. STC 76/1990, de 26 de abril).⁴¹

–Se mejora la regulación del derecho del obligado a solicitar la ampliación de actuaciones, estableciéndose una consecuencia clara para su incumplimiento: las actuaciones parciales no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

–Se mantiene el plazo máximo de duración de las actua-

41. Se trata de “un primer medio de prueba sobre los hechos que constan [...] cuyo valor y eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba”. Además, “ese valor probatorio sólo puede referirse a

los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen”.

ciones inspectoras de doce meses, que será ampliable por otros doce en determinadas situaciones. El *dies ad quem* de dicho plazo será la fecha en que se notifique o se entienda notificado al interesado el acto administrativo que resulte de las actuaciones realizadas por la inspección. Se establece, para el caso del plazo de duración máxima de las actuaciones, la no-exigencia de intereses por el tiempo transcurrido entre su finalización y la del procedimiento.

–Se introduce una importante novedad que afecta a los procedimientos en los que una resolución judicial o económico-administrativa ordena su retroacción y a aquellos otros en los que se reanuda el procedimiento tras haberse remitido el expediente a la jurisdicción penal: el procedimiento inspector deberá finalizar dentro del plazo que reste desde que se retrotraigan las actuaciones o se devuelva el expediente, hasta la conclusión del período previsto o en el plazo de seis meses si aquél fuera inferior, sin perjuicio de que pueda acordarse la ampliación del plazo si concurre alguna de las causas previstas para ello.

–Se introduce una nueva categoría de actas, junto a las tradicionales actas de conformidad y de disconformidad: las actas con acuerdo, que pretenden reducir la conflictividad que, en el ámbito tributario, se manifiesta entre la Administración y los particulares, dentro de las fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios. Según el artículo 155.1 de la LGT/2003, las actas con acuerdo están previstas para los casos en que deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

4.3.2. Recaudación tributaria

–Se mantiene, en sus líneas esenciales, la regulación anterior, reformada de forma global por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, por entenderse que se encuentra más cercana a la realidad actual.

–La normativa reguladora del procedimiento de apremio se expresa en términos casi idénticos a los anteriores, si bien se incorporan disposiciones que ahora mismo se encuentran en el RGR. En lo relativo al orden aplicable en la práctica del embargo de los bienes y derechos del obligado tributario, se flexibilizan los criterios para aplicar dicho orden en concordancia con lo establecido en la Ley de enjuiciamiento civil.

–Se incorpora una regulación de los motivos de oposición a la diligencia de embargo, excluyendo, por ejemplo, que pueda impugnarse por falta de notificación de la liquidación, aunque sí de la providencia de apremio. Es decir, se parte de que el primero de los motivos expuestos debió hacerse valer en el recurso interpuesto frente a la providencia de apremio y, al no hacerlo entonces, no

puede alegarse en este momento.

5. Aplicación del título IV

La nueva regulación de la potestad sancionadora se contiene en los artículos 178 a 212 de la LGT/2003, que constituyen el título IV de la misma: las sanciones dejan de formar parte del concepto de deuda tributaria y se regulan de forma específica en dicho título IV.

5.1. Síntesis de la nueva regulación sustantiva

Una síntesis apresurada de la nueva regulación es la siguiente:

1. Suspensión y no devengo de intereses de demora

Se mantiene la suspensión automática de las sanciones, sin necesidad de garantía, durante la reclamación económico-administrativa. Además se proclama, de manera expresa, la imposibilidad de exigir intereses de demora, que, anteriormente y no sin cierta polémica, mantenía la jurisprudencia.

2. Principios de la potestad sancionadora tributaria

Se establece una separación sustancial entre las normas reguladoras del tributo y las de infracciones y sanciones. Las potestades para aplicar los tributos y las sancionadoras son esencialmente diversas y así se reconoce.

3. Clasificación de las infracciones

Se prescinde de la actual clasificación entre infracciones graves (falta de ingreso) y simples (formales, sin provocar falta de ingreso), y se adopta la general administrativa que distingue entre infracciones leves, graves y muy graves. Para ello se tipifican, conjuntamente, todas las posibles infracciones tributarias y es luego, al regular la sanción que le corresponda a cada una, donde se efectúa su calificación como leve, grave o muy grave, en función de las circunstancias concurrentes.

4. Importantes novedades en el catálogo de infracciones

–El tipo infractor por antonomasia castiga las conductas que provocan un perjuicio económico, en torno a la existencia de ocultación. El elemento de la ocultación es esencial para determinar la calificación de la infracción y su ausencia permite considerar la infracción como leve.

–Los tipos se configuran atendiendo a la gravedad de la conducta desarrollada por el obligado tributario. Gravedad que se deriva, además de la existencia o no de ocultación, del porcentaje de perjuicio económico y de los medios utilizados en la comisión de la infracción.

–Se tipifican, de manera similar a lo que sucedía anteriormente, tres infracciones diferentes (autoliquidar de manera incorrecta; incumplir la obligación de declarar completa y correctamente; incorrección de la autoliquidación que permite al obligado tributario obtener una devolución indebidamente).

–Compatibilidad expresa entre el tipo de las autoliquidaciones y el de la obtención indebida de devoluciones tributarias. Pero la base de la sanción consiste en la suma de la cantidad dejada de ingresar más la obteni-

da indebidamente.

5. *Infracciones leves, graves y muy graves*

La calificación de las infracciones en leves, graves o muy graves va a depender, básicamente, de la conducta desplegada por el sujeto infractor, lo que se manifiesta a través de la ocultación y de los medios utilizados:

–Serán infracciones leves cuando no exista ocultación o, si existe, la cuantía no ingresada sea igual o inferior a 3.000 euros y, a la vez, no se hayan utilizado medios fraudulentos ni facturas falsas. Si se trata de ingreso de tributos repercutidos, de ingresos a cuenta o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, la infracción será siempre grave o muy grave.

–Serán infracciones graves las conductas en las que, no habiéndose utilizado medios fraudulentos, y además, exista ocultación y la cuantía no ingresada sea superior a 3.000 euros, o se hayan utilizado facturas falsas, o la falta de ingreso se refiera a cantidades que se hubieran debido de retener o a ingresos a cuenta.

–Serán infracciones muy graves cuando las cantidades defraudadas sean tributos repercutidos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos y cuando sea cual sea la naturaleza de la obligación en que se concreta el perjuicio, se hayan utilizado medios fraudulentos.

6. *Tipos infractores nuevos*

Se crean, entre otros, las siguientes:

–Falta de declaración tanto del domicilio fiscal como de su cambio.

–Incumplimiento del deber de sigilo que la propia ley impone a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta respecto de los datos personales de los empleados.

–Infracciones que, en anteriormente se encontraban reguladas en las leyes propias de cada tributo: así, no comunicar o comunicar incorrectamente datos que determinan la práctica de una retención inferior a la debida.

7. *Sanciones*

Se reduce, de forma considerable, el margen de discrecionalidad para su graduación, estableciéndose horquillas de sanciones más restringidas:

–Si la infracción es leve, multa proporcional del cincuenta por ciento de la base de la sanción.

–Si la infracción es grave, multa proporcional del cien al cien por cien de la base de la sanción.

–Si la infracción es muy grave, multa proporcional del cien al ciento cincuenta por ciento de la base de la sanción.

Además, se reduce el número de criterios de graduación, de forma que su aplicación combinada ofrece, de manera exacta, la cuantía final de la sanción.

8. *Reducción de las sanciones*

Las posibilidades que se establecen se dirigen a evitar la litigiosidad en la medida de lo posible:

–Cincuenta por ciento en los supuestos de las actas con acuerdo.

–Treinta por ciento para aquellos casos en los que el obligado presta su conformidad.

–Veinte por ciento de la sanción que resulte a ingresar después de haber aplicado, en su caso, la anterior por conformidad (reducción “por pronto pago”: si se efectúa el pago de la sanción en período voluntario y sin haber obtenido aplazamiento o fraccionamiento ni se interponga recurso contra la liquidación ni la sanción).

5.2. Procedimiento sancionador

Del nuevo texto legal, cabe destacar las siguientes novedades:

–La LGT/2003 mantiene la separación procedimental con los procedimientos liquidatarios, pero se prevé la posibilidad de que el sujeto infractor renuncie a dicha tramitación separada, lo que siempre sucederá en los supuestos de actas con acuerdo. Con ello se simplifican los trámites sin quebranto de derecho alguno, ya que se parte de una renuncia expresa a la tramitación separada.

–El desarrollo del procedimiento se estructura en las tres fases clásicas de iniciación, instrucción y terminación, con un esquema similar al seguido por la Ley 30/1992. Para la iniciación se introduce un plazo de tres meses, contado desde la notificación de la liquidación, cuyo transcurso sin que se haya iniciado el procedimiento sancionador impide su posterior comienzo. En la instrucción, se mantiene una regulación muy similar a la anterior, con la posibilidad de efectuar una tramitación abreviada cuando la Administración disponga, desde el principio, de todos los elementos necesarios para formular la propuesta de imposición de sanción. La terminación del procedimiento se produce por la resolución o por caducidad, en caso de haya transcurrido un plazo superior a seis meses desde el inicio del procedimiento hasta la notificación de la resolución sancionadora.

–Es novedosa la solución que se ofrece acerca de la ejecutividad de las sanciones recurridas: se afirma la suspensión automática de las sanciones pero proclamando, de manera expresa, la imposibilidad de exigir intereses de demora.

El Real decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, único que se ha dictado hasta el presente en desarrollo de la LGT/2003, regula con amplitud este procedimiento (artículos 20 a 29). También lo hace siguiendo el criterio de unidad de regulación, pues se incorporan a él las normas especiales relativas a los procedimientos sancionadores tramitados por los órganos de inspección de los tributos y que en el régimen anterior se ubicaban en el Reglamento general de la inspección de los tributos.

También regula la imposición de sanciones no pecuniarias y las actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública.

La única mención a las entidades locales en el nuevo reglamento se contiene en su disposición adicional pri-

mera, en la que se establece que los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las ciudades de Ceuta y Melilla y de las entidades locales en materia del procedimiento sancionador se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica.

5.3. Régimen transitorio

La disposición transitoria cuarta de la LGT/2003 fija los efectos retroactivos del nuevo régimen sancionador. Se señala que será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

De esta forma se refuerza la aplicación del principio general, también formulado, de retroactividad de las normas penales más favorables. Ello dará lugar a su aplicación de oficio y sin necesidad de que los afectados tengan que invocarla. Esto es, precisamente, lo que se prevé, ya que se señala que la revisión de las sanciones no firmes se llevará a cabo por los órganos administrativos y judiciales que estén conociendo de los recursos, previa audiencia al interesado.

Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998.

Según la disposición transitoria tercera, letra c), de la LGT/2003, será de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de la propia LGT/2003 el apartado 3 del artículo 188, relativo a la reducción del veinticinco por ciento de la sanción, cuando el ingreso se realice a partir de la entrada en vigor de esta ley. También se aplicará la reducción del veinticinco por ciento prevista en el apartado 3 del artículo 188 cuando a partir de la entrada en vigor de esta ley se efectúe el ingreso de las sanciones recurridas con anterioridad y se desista, antes del 31 de diciembre de 2004, del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción.

Son también de interés las disposiciones transitorias del Real decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario:

–Las normas sobre procedimiento serán de aplicación a todos los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de su entrada en vigor, cualquiera que sea el régimen sancionador aplicable.

–A efectos de aplicar el régimen más favorable, se tendrá en cuenta el importe final de la sanción después de la aplicación, en su caso, de la reducción por acuerdo o conformidad, sin considerar la eventual aplicación de la

reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT/2003.

–La reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT/2003 también se aplicará a las sanciones que hubiesen sido recurridas antes de la entrada en vigor de la propia de la LGT/2003, siempre que concurren las dos siguientes circunstancias: a) que se desista antes del 31 de diciembre de 2004 del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y contra la liquidación de la que, en su caso, hubiera derivado la sanción, y b) que se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción con anterioridad a que finalice el plazo de pago establecido en el artículo 62.2 de la LGT/2003. Dicho plazo se iniciará el día siguiente al de la notificación de la comunicación que efectúe el órgano competente una vez haya recibido el acuerdo del órgano administrativo, económico-administrativo o el auto judicial de archivo de actuaciones. A dicha comunicación se adjuntará carta de pago por el importe restante de la sanción.

6. Aplicación del título V

6.1. Entidades locales

La revisión en vía administrativa de los actos tributarios se regula en el título V de la LGT/2003. Su previsto desarrollo reglamentario está contenido en el Proyecto de reglamento general de revisión en vía administrativa (PRGRVA).

Ambas normas serán de aplicación, asimismo, en el ámbito de competencias de las entidades locales, sin perjuicio de las siguientes normas legales (cfr. artículo 1.3 del PRGRVA):

–La disposición adicional cuarta de la LGT/2003, que establece la esencial precisión de que la normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de Derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas, será la prevista en las disposiciones reguladoras de las haciendas locales (apartado 1).

Se añade, además, que lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 32 de la LGT será aplicable a la devolución de ingresos indebidos derivados de pagos fraccionados de deudas de notificación colectiva y periódica realizados a las entidades locales; y que las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en la LGT/2003 mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales (apartados 2 y 3).

–La Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local.

–El Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.

Queda claro, por tanto:

a) Que conforme a los artículos 110 de la Ley 7/1985 y

14.1 del Texto refundido aprobado por el RDL 2/2004, los procedimientos especiales de revisión objeto de regulación en el capítulo II del título V de la LGT/2003 y enumerados en el artículo 216 de la misma, se regirán por la LGT/2003 y por el PRGRVA, en su integridad. La declaración de nulidad de pleno derecho corresponderá al Pleno de la corporación (artículo 110 citado).

b) Que conforme a los artículos 108 de la Ley 7/1985 y 14.2 del TRLHL, contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de Derecho público de las entidades locales sólo podrá interponerse, en principio, el recurso de reposición que regula dicho artículo 14.2. Es un recurso preceptivo, que sustituye y elimina la reclamación económico-administrativa (sin perjuicio de la posibilidad de ésta en los tributos de gestión compartida –IAE e IBI– cuando así lo establezca la ley, en cuyo caso la reposición será previa a tal reclamación).

Por tanto, y con tal salvedad, no serán de aplicación a las entidades locales en general los artículos 222 a 248 de la LGT/2003, rigiéndose por lo previsto en el artículo 14.2 del Texto refundido aprobado por el RDL 2/2004.

c) Sin embargo, para los denominados municipios de gran población, la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, introduce en la Ley 7/1985 dos modificaciones. En virtud de la primera, se da nueva redacción al artículo 108, manteniendo el carácter preceptivo del recurso de reposición en materia de tributos locales y restantes ingresos de Derecho público, así como la remisión a la Ley de haciendas locales –de la LHL– (artículo 14.2 de ésta), precisándose que este recurso tendrá carácter potestativo en los municipios considerados de gran población.

En virtud de la segunda, y trascendental, modificación, se crea un órgano especializado de carácter obligatorio, que habrá de existir necesariamente en todos los municipios a los que sea de aplicación el título X de la Ley 7/1985. Según la Exposición de motivos de la Ley 57/2003, “También se prevé la existencia de un órgano especializado para el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local, cuya composición y funcionamiento pretenden garantizar la competencia técnica, la celeridad y la independencia tan patentemente requeridas por los ciudadanos en este ámbito. Este órgano puede constituir un importante instrumento para abaratar y agilizar la defensa de los derechos de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el tributario, así como para reducir la conflictividad en vía contencioso-administrativa, con el consiguiente alivio de la carga de trabajo a que se ven sometidos los órganos de esta jurisdicción”.

El Reglamento orgánico por el que habrá de regirse

este órgano económico-administrativo regulado en el artículo 137 de la Ley 7/1985, habrá de dictarse de acuerdo, en todo caso, con lo establecido en la Ley general tributaria y en la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano.⁴²

Por tanto, para estos supuestos de municipios de gran población habrán de tenerse en cuenta los artículos 226 a 248 de la LGT/2003 y los artículos 29 a 63 del PRGRVA.

6.2. Declaración de nulidad de pleno derecho

6.2.1. Supuestos de nulidad

De la enumeración del artículo 216 de la LGT/2003 de los procedimientos especiales de revisión resultan dos novedades esenciales respecto al régimen de la LGT/1963: la introducción de la revocación, regulada en el artículo 219 y la supresión del procedimiento de anulabilidad del artículo 154 de la LGT/1963. Esta supresión es consecuencia del esfuerzo de adaptación a la Ley 30/1992, en la que suprimió el procedimiento de revisión por anulabilidad cualificada, si bien se llevan a la revocación las causas anteriores de anulabilidad del artículo 154.

Además, la revisión o declaración de nulidad de pleno derecho sufre en la LGT/2003 modificaciones significativas, destacando ante todo que se incorporan al listado de actos nulos aquellos que menciona el artículo 62 de la Ley 30/1992 y que no estaban presentes en la anterior regulación del artículo 153 de la LGT/1963:

–Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

–Los que tengan un contenido imposible.

–Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

La introducción de estas causas no supone propiamente una innovación en nuestro ordenamiento, toda vez que existe un consenso unánime acerca de la aplicación de estos motivos de nulidad en el ámbito tributario. Sin embargo, no lo es menos que la regulación conjunta y expresa de todos ellos aporta seguridad al ciudadano.

Por otra parte, también se introducen importantes innovaciones en los motivos tradicionalmente contenidos en el artículo 153 de la LGT/1963: a) se aclara, en coherencia con la Ley 30/1992, que la incompetencia que da lugar a la nulidad es la que deriva de la materia o del territorio, no así la jerárquica, y b) por el mismo motivo, la LGT ya no se refiere a los actos constitutivos de delitos, sino de infracción penal. De esta manera, queda clara la nuli-

42. Cfr., de nuevo, ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “La organización económica de los entes locales en la Ley de medidas para la modernización del gobierno

local”, en *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 5.

dad de los actos que no constituyen delitos pero sí faltas.

6.2.2. Procedimiento

El procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho podrá iniciarse: *a)* por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico, y *b)* a instancia del interesado (artículo 217.2 de la LGT/2003 y artículo 4.1 del PRGRVA).

Se trata, como ha señalado la jurisprudencia, de una verdadera acción de nulidad, que no se identifica con un mero derecho de petición y obliga a la Administración a poner en marcha el procedimiento. Esta acción de nulidad no puede equipararse a una mera denuncia ni a una petición graciable, que sólo obliga a acusar recibo.

Según el artículo 217.3 de la LGT/2003, se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, en los supuestos siguientes:

- a) Cuando el acto no sea firme en vía administrativa.
- b) Cuando la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 del artículo 217.
- c) Cuando carezca manifiestamente de fundamento.
- d) En el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

El órgano competente para tramitar el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho será el que establezca su normativa específica (artículo 5.1 del PRGRVA).

En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo (artículo 217.4.I de la LGT/2003). La audiencia es un trámite esencial, que garantiza los principios de contradicción y de defensa.

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere (artículos 217.4.II de la LGT/2003 y 6.2 del PRGRVA). La mención al órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma es consecuencia de la doctrina contenida en la STC 204/1992, de 26 de noviembre.

Tratándose de actos de las entidades locales, la doctrina ha sustentado la procedencia del dictamen tanto del órgano estatal como del autonómico. Dependerá de las competencias en materia de régimen local que cada comunidad autónoma haya asumido, aunque no puede olvidarse que se trata de la aplicación de normas, como las tributarias, de competencia estatal.

El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento. El transcurso de este plazo sin que se hubiera notificado resolución expresa

producirá los siguientes efectos: *a)* la caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad, y *b)* la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado (artículo 217.6 de la LGT/2003).

6.3. Declaración de lesividad de actos anulables

No hay novedades destacables respecto de la regulación efectiva anterior, en que había de acudir a la regulación de la Ley 30/1992.

Pero hay una diferencia importante en el plazo para proceder a efectuar la declaración de lesividad entre la regulación administrativa y la tributaria. Así, mientras que el artículo 103 de la Ley 30/1992 establece uno fijo de cuatro años, la LGT/2003 se remite al plazo de prescripción, que también es de cuatro años, pero es susceptible de interrupciones, por lo que puede alargarse de manera considerable.

Si el acto proviniera de las entidades que integran la Administración local, la declaración de lesividad se adoptará por el Pleno de la corporación, o, en defecto de éste, por el órgano colegiado superior de la entidad (artículo 103.5 de la Ley 30/1992). A la declaración de lesividad de los actos de las entidades locales se refiere explícitamente el artículo 110.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases del régimen local.

6.4. Revocación

6.4.1. Actos revocables

Aunque la revocación no supone una novedad absoluta de la LGT/2003 en el ámbito tributario, la misma no estaba reflejada de forma expresa en la LGT/1963 y su regulación expresa en la LGT/2003 tiene un enorme interés, ya que se consagra legalmente esta figura, lo que puede suponer un fuerte impulso y tener importantes consecuencias prácticas.

Según el artículo 219 de la LGT/2003 sólo cabe la revocación de "actos en beneficio de los interesados". Normalmente serán de gravamen, pero no cabe descartar que el reconocimiento de un beneficio fiscal, acto declarativo de derechos, vaya a ser mejorado, por ejemplo convirtiéndose una bonificación en exención.

Las resoluciones dictadas en el procedimiento de revocación deberán ser motivadas (artículo 215.1 de la LGT/2003). Y habrán de basarse en alguna de las causas de revocación (delimitación positiva) del artículo 219.1, sin que se puedan transgredir los límites que señala el mismo precepto (delimitación negativa). La revocación tendrá lugar cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la

improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

En la enmienda parlamentaria que dio origen a la mención de las “circunstancias sobrevenidas” se ponían algunos ejemplos de supuestos incluíbles en esta causa: “Sanciones firmes que han quedado sin causa, resultados lesivos consecuencia de la descoordinación de órganos, así como irregularidades de especial gravedad.” Son polémicas las cuestiones de si un cambio jurisprudencial puede valer como “circunstancia sobrevenida”, o de si la anulación de disposiciones reglamentarias tiene encaje en este supuesto. El artículo 73 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin embargo, deja subsistentes los actos firmes dictados en aplicación de la disposición general anulada.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

6.4.2. Plazo y legitimación

Según dispone el artículo 219.2 de la LGT/2003, la revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción (actualmente, cuatro años). Se separa así del artículo 105.1 de la Ley 30/1992, que señala que la revocación puede ser ejercitada en cualquier momento, si bien no cabe olvidar el contenido del artículo 106, que obliga a tener en cuenta “el tiempo transcurrido” para impedir el ejercicio intempestivo de la revocación.

Según el inciso inicial del artículo 219.3 de la LGT/2003, el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio. Pero el artículo 10.1 del PRGRVA establece que el procedimiento de revocación se iniciará de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente. Se trata de una importante precisión introducida por la norma reglamentaria. De esta forma, los contribuyentes podrán dirigirse al órgano competente para solicitar la revocación de actos tributarios firmes en distintas situaciones.

6.4.3. Competencia y procedimiento

El segundo inciso del artículo 219.3 de la LGT/2003 se limita a disponer que será competente para declarar la revocación el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. Pero no debe ser sólo un órgano distinto, sino también un órgano superior y la doctrina ha insistido en que es el principio de jerarquía el que otorga a los órganos superiores, no sólo la facultad de dirigir a los inferiores, sino también la de revisar y revocar, en su caso, los actos emanados de éstos, como finalmente prevé el artículo 12.2 de la PRGRVA.

En el expediente se dará audiencia a los interesados y

deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto (artículo 219.3.II de la LGT/2003). El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento (artículo 219.4.I). Transcurrido este plazo sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento. (artículo 219.4.II). Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa (artículo 219.5).

6.5. Rectificación de errores

Recogiendo el principio general del artículo 105.2 de la Ley 30/1992 y lo anteriormente establecido en el artículo 156 de la LGT/1963, dispone ahora el primer párrafo del artículo 220.1 de la LGT/2003 que el órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

La rectificación de errores no constituye propiamente un procedimiento de revisión, pues no puede alcanzarse la anulación de los actos administrativos que hayan padecido los errores, sino que, por el contrario, se trata de evitar la pervivencia de simples errores patentes produciendo efectos que necesiten para su eliminación un procedimiento de revisión.

El plazo máximo para notificar la resolución expresa será de seis meses desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento. El transcurso de este plazo sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos: a) la caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad, y b) la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

6.6. Devolución de ingresos indebidos

6.6.1. Supuestos

La devolución de ingresos indebidos cuyo procedimiento se regula en el artículo 221 de la LGT/2003 es la que se define en el artículo 32 de la misma ley. Pero, a su vez, el artículo 221 regula tres cuestiones conceptualmente diferentes, a saber:

Primero. El reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del apartado 1 del precepto. Se trata de los “ingresos indebidos” propiamente dichos o *strictu sensu*.

Segundo. La ejecución de la devolución, que podrá

provenir de la anterior declaración o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, mencionada en el apartado 2 del mismo artículo 221. Según esto, también será ingreso indebido, *lato sensu*, todo el que derive de un acto administrativo, una resolución económico-administrativa o de una resolución jurisdiccional.

Tercero. Rectificación de autoliquidaciones, mencionadas en el apartado 3 del artículo 221 y reguladas en el artículo 120.3 de la misma LGT/2003.

6.6.2. Reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos

Se trata del supuesto propio de la genuina devolución de ingresos indebidos (“ingresos indebidos” propiamente dichos o *strictu sensu*), anteriormente regulados en el artículo 7.1 del Real decreto 1163/1990 y ahora en el artículo 221.1 de la LGT/2003. Este último precepto prescinde, acertadamente, de involucrar en la materia de devolución de ingresos indebidos la rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos, como hacía el apartado 2 del artículo 7 del Real decreto 1163/1990. El acto administrativo que acuerde rectificar el error será uno de los ejecutivos según el artículo 221.2 de la LGT/2003.

Esta genuina devolución de ingresos indebidos deriva del principio general consagrado en el artículo 1895 del Código civil, según el cual “Cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla”.

Los supuestos vigentes para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos son los cuatro siguientes, conforme al artículo 221.1 de la LGT/2003:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.⁴³
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

La LGT/2003 no hace mención a la problemática que se deriva de los ingresos realizados en cumplimiento de una norma legal declarada posteriormente inconstitucional. Prevalece la llamada doctrina “prospectiva” de la

eficacia de las sentencias del Tribunal Constitucional, repetidamente aplicada por éste (cfr. el fundamento 8 de la reciente STC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004, que anula la redacción originaria del artículo 90 de la Ley de haciendas locales, en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas).

El procedimiento será el previsto en el PRGRVA (artículos 17 a 19).

6.6.3. Ejecución de la devolución

Según el artículo 221.2 de la LGT/2003, tanto cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 del mismo precepto, como cuando resulte en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.

De esta forma, la LGT/2003 regula la ejecución de la devolución, que podrá provenir de la anterior declaración o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial. Según esto, también será ingreso indebido, *lato sensu*, todo el que derive de un acto administrativo, una resolución económico-administrativa o de una resolución jurisdiccional.

En tal sentido *lato sensu* regula el capítulo V del PRGRVA el “procedimiento de devolución de ingresos indebidos” (artículos 14 a 16).

6.6.4. Actos firmes

La devolución de ingresos indebidos no significa prescindir del concepto de actos firmes, en los que la devolución sólo se producirá en los casos expresamente tasados por la ley.

Así lo establecía ya la disposición adicional segunda del Real decreto 1163/1990 y lo reitera el artículo 221.3 de la LGT/2003: ante un acto firme (sea de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones) sólo se puede solicitar la devolución en los siguientes casos:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Revocación.
- c) Rectificación de errores.
- d) Recurso extraordinario de revisión, que exige la concurrencia de alguna de las siguientes circunstancias: 1) aparición de documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictar-

43. Este supuesto de ingreso de deudas ya prescritas fue durante un tiempo polémico, por cuanto las STS de 6 y de 26 de junio de 1989 declararon que la prescripción ganada era renunciabile, expresa o tácitamente, por quien la hubiera consumado a su favor, de acuerdo con el artículo 1935 del Código civil. Pero tanto el Real decreto 1163/1990 como Reglamento general de recaudación (Real decreto 1684/1990, de 20 de diciembre: artículo 60) siguieron el criterio opuesto.

Este cambio de orientación en la normativa reglamentaria originó, a su vez, la corrección de la anterior doctrina jurisprudencial (STS de 8 de febrero de 1995, de 14 de febrero de 1997, 12 de noviembre de 1998 y de 8 de febrero de 2002).

La LGT/2003 zanja definitivamente esta cuestión, mediante norma de rango legal.

se los mismos y que evidencien el error cometido; 2) que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución, y 3) que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

6.6.5. Rectificación de autoliquidaciones

Los criterios del Real decreto 1163/1990 han pasado a tener rango legal en la LGT/2003, debiendo destacarse ya que esta materia de impugnación de autoliquidaciones no ha sido regulada en el PRGRVA, que mantiene la vigencia de los artículos 8 y 9 y de la disposición adicional tercera de aquél, que regulan esta materia.

Según el artículo 221.4 de la LGT/2003, cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley. Y de acuerdo con este último precepto, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

6.7. Recurso de reposición

El recurso de reposición contra los actos de aplicación de los tributos locales se rige, como ha quedado adelantado, por la normativa específica contenida en el artículo 14.2 del TRLHL.

La regulación de los artículos 222 a 225 de la LGT/2003 no es, por tanto, aplicable directamente a las haciendas locales, si bien son de aplicación, por su carácter o por vía de remisión, las siguientes normas:

6.7.1. Plazo para resolver

La letra l) del artículo 14.2 refiere el plazo al momento de dictarse la resolución, pero debe prevalecer la regla general del artículo 104.1 de la LGT/2003, según el cual ha de estarse al momento de la notificación de la resolución.

En el cómputo del plazo ha de tenerse en cuenta la posibilidad de comunicación a otros interesados o la audiencia para extender la revisión a otras cuestiones, tal como recoge la letra l) citada, en relación con las letras j) y k) del mismo artículo 14.2 del TRLHL.

Además, regirá la regla general del artículo 104.2 de la LGT/2003, al que se remite con carácter general el artículo 214.3 de la misma ley: a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de

notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

6.7.2. Intereses de demora

Será de aplicación al recurso de reposición local la regla general del artículo 26.4 de la LGT/2003, ya comentada, al que se remiten los artículos 224.5 y 225.3.III: transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el artículo 26.4.

Por tanto, transcurridos los plazos para notificar la resolución del recurso de reposición, se dejarán de exigir intereses de demora, lo cual supone un incentivo real e importante para la resolución expresa de los recursos, porque de la resolución en plazo se sigue el devengo normal de intereses de demora que, por el contrario, se detiene en caso de incumplirse el plazo.

6.7.3. Suspensión

La letra i) del artículo 14.2 del TRLHL remite, en cuanto a la suspensión del acto impugnado, a la aplicación de los reales decretos 2244/1979 (recurso de reposición previo al económico-administrativo) y 391/1996 (Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas). El texto refundido debió haber sustituido estas remisiones por las correspondientes a los artículos 224 y 233 de la LGT/2003, donde se regulan ahora, en normas de rango legal, estas cuestiones, en lugar de seguir haciéndolo a normas reglamentarias que van a ser objeto de derogación inmediata, a través del PRGRVA.

En la LGT/2003 el régimen de la suspensión en el recurso de reposición es más severo y restrictivo incluso que el propio de las reclamaciones económico-administrativas, pues en aquél sólo es posible la suspensión si se aporta alguna de las llamadas garantías típicas (depósito de dinero o valores, aval bancario o fianza personal), mientras que en las reclamaciones cabe la suspensión con otras garantías e incluso sin garantía.

Tratándose de la vía administrativa previa de recurso en materia de tributos estatales, los reclamantes que no puedan disponer de alguna de estas garantías típicas quedarán forzados a prescindir del recurso de reposición y habrán de acudir directamente a la reclamación económico-administrativa.

Como esta posibilidad no existe en materia de tributos locales, en que la reposición es preceptiva y obligatoria, además de ser el único recurso posible, habrá de estarse en materia de suspensión, en suma, a lo previsto en el artículo 233 de la LGT/2003 y normas reglamen-

tarias de desarrollo de éste.

En síntesis, la suspensión será automática cuando se presente algunas de las garantías típicas del artículo 233.2 (depósito de dinero o valores públicos; aval bancario; fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria).

Pero cuando el interesado no pueda aportar esas garantías, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes (artículo 233.3).

Además, se podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación, pero se podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando se aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión (artículo 233.4).

6.7.4. Actos censales

Tiene gran interés para los tributos locales la regla del artículo 224.1.III de la LGT/2003, según la cual si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos.

Por tanto, ni siquiera mediante la aportación de garantía típica se suspenderá el procedimiento de cobro de la liquidación derivada de un acto censal que se impugna en liquidación.

Se trata de una materia muy polémica en la práctica, consecuencia de la llamada gestión compartida o bifronte de dos concretos impuestos locales: el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre actividades económicas (IAE). En ellos, la Administración Tributaria del Estado mantiene las llamadas gestiones catastral y censal, mientras que las administraciones locales ostentan la gestión liquidatoria, consecuencia de aquéllas.

Si se impugna el acto catastral (así, típicamente, la fijación del valor catastral) o censal (típicamente, la calificación de la actividad), se suscita el problema de si tal impugnación produce efectos suspensivos sobre la posibilidad de girar liquidaciones por los respectivos

ayuntamientos.

La respuesta es negativa, tanto en la normativa previa a la LGT/2003 como en la contenida en este precepto. Pero ha de advertirse: primero, que llama la atención que esta cuestión se regule exclusivamente en el recurso de reposición cuando es común con las reclamaciones económico-administrativas; y segundo, que la norma establece que “por este hecho” (la impugnación) no se suspenderá el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse.

Ello quiere decir que, no obstante la presente norma, siempre cabrá interesar y acordar la suspensión, pero ésta no se regirá por la normativa específicamente tributaria de suspensiones, sino por la general contenida en el artículo 111 de la Ley 30/1992, de procedimiento administrativo común.

Así se recoge explícitamente en el párrafo último del artículo 4.1 del Real decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del impuesto sobre actividades económicas: la interposición del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra los actos censales no originará la suspensión de los actos liquidatorios subsiguientes, salvo que así lo acuerde expresamente el órgano administrativo o el tribunal económico-administrativo competente, de conformidad con el artículo 111 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Aunque en materia de IBI, las normas legales al respecto parecen, literalmente entendidas, excluir en todo caso la suspensión en casos de impugnación de valores catastrales,⁴⁴ tal entendimiento sería manifiestamente inconstitucional, pues la doctrina del Tribunal Constitucional incluye el derecho a la tutela cautelar dentro del derecho a la tutela judicial efectiva. Ha entenderse, por tanto, que rige el mismo criterio que en materia de IAE: por el solo hecho de la impugnación del acto catastral no se suspende el procedimiento de cobro de la liquidación, ni rige tampoco el régimen específico de suspensión tributaria, pero sí el general del artículo 111 de la Ley 30/1992.

En la práctica, este sistema produce muy indeseables efectos, porque el sistema impugnatorio vigente determina que la impugnación de los actos catastrales o censales se demore mucho más tiempo que la impugnación de los actos liquidatorios. Ello obliga, si se quiere obtener la suspensión de las liquidaciones, a impugnar éstas, en recursos condenados al fracaso, y finalmente ingresarlas hasta que se resuelva la impugnación de acto catastral o censal.

En ese momento, sin embargo, el texto del artículo 224.1.III de la LGT/2003, se producirá, en su caso, una

imposible o difícil reparación.

44. Cfr., no obstante, el artículo 12.4 del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (RDL 1/2004) que admite la suspensión en casos de

trascendental consecuencia: si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, ha de realizarse la correspondiente devolución de ingresos.

6.8. Reclamaciones económico-administrativas

La nueva regulación (artículos 226 a 248 de la LGT/2003 y 29 a 63 del PRGRVA) sólo tendrá interés en materia de tributos locales en dos casos:

a) Cuando la vía económico-administrativa sea preceptiva contra los actos dictados por la Administración estatal (o por delegación de ella) en la gestión catastral o censal de los tributos de gestión compartida. A ello se refieren explícitamente las letras a) y ñ) del artículo 14.2 del TRLHL.

b) En los municipios de gran población, en los que el Reglamento orgánico por el que habrá de regirse el órgano económico-administrativo regulado en el artículo 137 de la Ley 7/1985, habrá de dictarse de acuerdo, en todo caso, con lo establecido en la Ley general tributaria y en la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano.⁴⁵

En lo demás, como es sabido, no cabe acudir a la vía económico-administrativa, o dicho con más rigor, la vía económico-administrativa propia de los tributos locales viene constituida por el recurso obligatorio de reposición del artículo 14.2 del TRLHL. ■

45. Cfr., otra vez, ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "La organización económica de los entes locales en la Ley de medidas para la modernización del gobierno local", en *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 5.