

La introducción de nuevas disposiciones en el ordenamiento tributario: actividad legislativa *imperfecta*; actividad reglamentaria *incompleta*

ANTONIO CUBERO TRUYO
FLORIÁN GARCÍA BERRO

1. REFLEXIONES SOBRE LA PRODUCCIÓN LEGISLATIVA EN EL AÑO 2004

Como bien señala el Tribunal Constitucional, es inherente al valor superior del pluralismo que las leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desacertadas e inoportunas a otros¹. Puede parecer entonces delicado hablar de leyes más o menos perfectas o imperfectas, pues cada uno tendrá su propio concepto de la *perfección* de las leyes. Sin embargo, el jurista no puede hacer dejación de su responsabilidad crítica por un prurito de respeto a la libre configuración del legislador. En tal sentido, vamos a dejar constancia en esta crónica de nuestra valoración sobre los cauces formales que se han utilizado en el año 2005 para regular el ordenamiento tributario.

Suele decirse que cuanto mejor se hacen las cosas, más exigentes nos volvemos; de ahí que una vez suprimido aquel instrumento normativo que tanto habíamos denostado, las *leyes de acompañamiento*, no nos conformemos con ello sino que pasamos a elevar el listón desde el punto de vista de la técnica normativa. Y suele decirse que hay que mirar bien la letra pequeña de las ofertas publicitarias; de ahí que cuando se explicó la renuncia a las leyes de acompañamiento *en aras de la seguridad jurídica*, nos mostráramos escépticos y continuemos alerta, denunciando cualquier irregularidad semejante que nos parezca detectar.

¹ Sentencia 76/1990, de 26 de abril (FJ 8).

Así, se ha eliminado ciertamente la *ley de acompañamiento* (ya no sólo en el Estado sino este año por fin también en Andalucía²), pero en su lugar se emplean fórmulas alternativas que conducen a resultados similares.

1.1. La Ley de Presupuestos

Buena parte de las disposiciones que se aprobaban a través de la ley de acompañamiento, una vez que esta decae, se aprueban igualmente, pero ya no *al lado* sino *dentro* de la Ley de Presupuestos. De manera que asistimos a una multiplicación de las disposiciones adicionales en la propia Ley de Presupuestos (las «disposiciones adicionales de acompañamiento»). En la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006, aparecen 78 disposiciones adicionales, de todo tipo y condición. Lo cual es un síntoma preocupante, que deja traslucir que se están extremando las posibilidades reguladoras de la Ley de Presupuestos, constitucionalmente contenidas.

Por lo que respecta a la materia financiera y tributaria, la Ley de Presupuestos realiza, entre otras, las siguientes aportaciones:

- Se establece la aplicación en el IVA del tipo reducido del 7 por 100 a la televisión digital.
- Se modifican con vigencia indefinida varios preceptos de la Ley General Presupuestaria, lo cual nos parece rechazable, en la línea de lógica animadversión del Tribunal Constitucional a la alteración del derecho codificado por parte de la Ley anual de Presupuestos, que es una ley con una función constitucional específica que se vería desvirtuada por la inclusión de este tipo de normas generales y estables. Reparos que consideramos pertinentes aunque las modificaciones efectuadas no sean de gran calado. Así, se establecen algunas precisiones sobre el reintegro de pagos indebidos; o se consagra una regla excepcional sobre cuándo deben trasvasarse a las Comunidades Autónomas aquellos créditos que aun procediendo del presupuesto estatal vayan a ser gestionados autónomamente (en concreto, la regla introducida se refiere a las becas y ayudas al estudio convocadas por el Ministerio de Educación y Ciencia y cuyos fondos se trasladarán a las Comunidades Autónomas sin sujetarse a la norma general de libramiento trimestral sino permitiendo la adaptación en el tiempo a las necesidades del curso escolar).
- Se crean dotaciones complementarias a las Comunidades Autónomas para la financiación de la asistencia sanitaria. Previamente se había aprobado en el mismo sentido un Decreto-ley (el Real Decreto-ley 12/2005, de 16 de septiembre, por el que se aprueban determinadas medidas urgentes en materia de financiación sanitaria). En tal Decreto-

² No así en la mayoría de las restantes Comunidades.

ley, por una parte, se elevaron los Impuestos Especiales que gravan el alcohol y el tabaco, lo cual se supone que tiene un doble consecuencia: en cuanto desincentivo al consumo, repercute favorablemente en la salud; y en cuanto incremento de la recaudación, se pueden destinar más medios a la sanidad (estos impuestos están cedidos en un 40 por 100 a las Comunidades Autónomas). Y por otra parte, justamente contando con que va a haber más ingresos de los inicialmente presupuestados, con objeto de hacer llegar más recursos a las Comunidades sin necesidad de esperar a la liquidación definitiva, se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para la concesión de anticipos de tesorería a cuenta de la liquidación posterior. A nuestro juicio, el Decreto-ley 12/2005 resulta de dudosa constitucionalidad. No tanto por los impuestos alterados (este es uno de los aspectos más claros de la doctrina del Tribunal Constitucional³: los Impuestos Especiales, al representar el gravamen de manifestaciones específicas o particulares de capacidad económica, no conllevan una afectación vedada del deber de contribuir; siempre que el Decreto-ley acometa cambios moderados, aunque en este caso se produce una subida considerable, hasta de un 10 por 100), como por el muy discutible factor autonómico, definitorio de este Decreto-ley. No olvidemos que el artículo 86 de la Constitución prohíbe que esta clase de normas extraordinarias afecten «al régimen de las Comunidades Autónomas», y aquí se están poniendo en práctica importantes acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.

- Se fija para el año 2006 la regulación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades.
- Se introducen, como es costumbre, una serie de medidas tendentes a compensar la inflación (actualizando las cuantías en un 2 por ciento): Deflactación de la tarifa del IRPF. Adecuación de los coeficientes correctores del valor de adquisición aplicables a las transmisiones inmobiliarias en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades. Actualización de los valores catastrales. Adaptación de las cuantías de las tasas, con excepción de las tasas del juego, que se mantienen en los importes del año 2005 (a propósito del juego, la Disposición adicional 57.^a amplía el concepto de contrabando para abarcar a los juegos en soporte técnico e informático).
- Se declaran acontecimientos de excepcional interés público el «Año Lebaniego 2006» y «EXPO Zaragoza 2008», a los efectos de que les resulten aplicables los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

³ En el año 2005 ha aparecido un nuevo e importante fallo, la Sentencia 189/2005, de 7 de julio, que reafirma la limitación a la reforma del IRPF por la vía del Decreto-ley.

- Se prevé la exención en el IRPF, con efectos de 1 de enero de 2005, de las indemnizaciones por privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía. Adicionalmente se reconocerá una ayuda dirigida a compensar la carga tributaria de las indemnizaciones percibidas por este concepto desde 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2004. Curiosamente, la Ley de Presupuestos no aprueba esta exención de manera directa sino que ordena al Gobierno la elaboración en el plazo de dos meses de un Proyecto de Ley en tal sentido.
- Además de este, se efectúan sendos encargos al Gobierno. Por un lado, debe impulsar durante el año 2006 la realización de un estudio sobre la fiscalidad del sector del transporte por carretera con vistas a mejorar su competitividad internacional. Por otro lado, en relación con la apertura a mercados extranjeros, se ordena al Gobierno la adopción de beneficios fiscales que favorezcan la implantación en otros países de empresas españolas (en particular respecto de los gastos de registro y homologación), y ello en el marco de la normativa comunitaria sobre regímenes de deducción a la exportación.

Precisamente tomando conciencia de que la Ley de Presupuestos es ahora el vehículo necesario para el habitual reformismo de final de año, en los últimos tiempos se multiplican las habilitaciones a la Ley de Presupuestos (dado que según el artículo 134.7 de la Constitución, la Ley de Presupuestos puede modificar tributos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea). A nuestro juicio, resulta fácilmente perceptible el interés sobrevenido (o al menos acrecentado) por garantizar que la Ley de Presupuestos no tendrá problemas en introducir modificaciones tributarias. Una señal de esa preocupación obsesiva la encontramos en el proceso de creación de un nuevo Impuesto especial, el Impuesto Especial sobre el Carbón, por obra de la Ley 22/2005 (a la que enseguida nos dedicaremos): el articulado introducido en la Ley de Impuestos Especiales se acompaña de una habilitación específica, cuando ya existía una idéntica habilitación con alcance general para todos los Impuestos Especiales, que creemos que le sería aplicable al incardinarse como Impuesto Especial (de la misma manera que si ya existe una habilitación para modificar los límites cuantitativos de un impuesto, no es necesario que cada vez que se introduzca en la normativa del impuesto un nuevo límite cuantitativo se autorice su modificación por Ley de Presupuestos).

1.2. Las leyes de medidas

Han desaparecido las leyes de acompañamiento, pero no las *leyes de medidas*, que era el nombre real de las conocidas como leyes de acompañamiento. En efecto, la costumbre de legislar mediante textos con un contenido plural, asistemático y heterogéneo, sigue existiendo, aunque ya no sean tramitadas a final de año junto a la Ley de Presupuestos.

Con lo cual los problemas fundamentales de las Leyes de acompañamiento (que eran problemas de seguridad jurídica, de certeza del derecho) persisten. Reformas sustantivas introducidas a última hora como enmiendas, sin guardar relación con el texto enmendado. Preceptos que nada tienen que ver con la materia anunciada en el título de la norma, contradiciendo las expectativas del artículo 9 de la Ley General Tributaria para facilitar la identificación de las normas...

En definitiva, los calificativos con los que se describía peyorativamente a las leyes de acompañamiento (ómnibus, cajón de sastre...) resultan perfectamente aplicables a las principales normas aprobadas en el año 2005 en materia tributaria, que a continuación desarrollamos.

1.2.1. Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea

El larguísimo enunciado con el que se titula esta Ley pareciera revelar una pretensión de exhaustividad, de manera que cualquier intérprete tendería a deducir a primera vista que sólo se regula todo aquello que se anuncia. A mayor abundamiento, cabría felicitarse porque la Ley tiene —parece tener— un contenido coherente: a pesar de esa rúbrica interminable, en la que se van sumando las diversas intervenciones, todas guardan una clara conexión de sentido, al estar relacionadas con la Unión Europea, todas responden a demandas del Derecho Comunitario.

Sin embargo, esa impresión de racionalidad está muy lejos de la realidad. La Ley 22/2005 no es una ley con temática concreta sino una ley de medidas, en el sentido que venimos dándole, una ley de medidas de cualquier tipo, sin respeto alguno a las exigencias de la técnica normativa.

Junto a las medidas fundamentales, enumeradas en el título, que sí reflejan un eje común, existen otras escondidas en las disposiciones adicionales. Ahí se acometen variopintas acciones de reforma, que afectan a numerosos tributos:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- Se incluye a Aragón y Galicia entre aquellas Comunidades Autónomas para las que el régimen de autoliquidación del impuesto resulta obligatorio (a instancias de dichas Comunidades). Se suman así a las Comunidades de Castilla y León, Región de Murcia y la propia Andalucía, que ya tenían establecida tal obligatoriedad.

- Impuesto sobre Sociedades.- Se revisa la normativa aplicable a los contratos de arrendamiento financiero (leasing).
- Impuesto sobre Actividades Económicas.- Se concede una compensación a los Ayuntamientos, adicional a la que ya venía prevista en la normativa que abordó la transformación del impuesto, declarando exentos a los empresarios y profesionales personas físicas y a las sociedades cuya cifra de negocios sea inferior al millón de euros, con la consiguiente pérdida de recaudación de las Haciendas locales.
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.- Dentro del proceso transitorio previsto en la normativa reguladora del Catastro, para la adaptación a los nuevos criterios de valoración catastral, se aportan las normas de valoración de los inmuebles rústicos situados en la provincia de Córdoba, basados en unos tipos evaluatorios en función de los diferentes cultivos o aprovechamientos.

Pero la imperfección técnica subrayada y la crítica consiguiente no se limitan a las disposiciones introducidas sin vinculación alguna con el *leitmotiv* del texto. También en las medidas relacionadas con la Unión Europea hemos detectado deficiencias dignas de relieve.

- Por una parte, la transposición de las Directivas se hace en algún caso de manera tardía, incumpliendo los plazos establecidos, aunque el contenido ahora incorporado a nivel de ley había sido ya introducido a nivel infralegal. Esto es, la Ley no innova sino que reproduce el tenor de la Resolución 1/2005, de 17 de enero, de la Dirección General de Tributos, relativa a las normas que regulan el lugar de realización de las entregas de gas y electricidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (B.O.E. 28-01-2005). No sólo el contenido «dispositivo» sino incluso la Exposición de motivos resultan prácticamente coincidentes. Únicamente en la Resolución se añadió una explicación tratando de justificar su anómala presencia: «El artículo 2 de dicha Directiva 2003/92/CE establece que los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la misma el 1 de enero de 2005. La aprobación de una norma de rango legal que lleve a cabo la incorporación de los preceptos de la mencionada Directiva al ordenamiento jurídico interno no ha tenido lugar aún. Sin embargo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha señalado de forma reiterada la posibilidad de los particulares de invocar la aplicación directa de los preceptos de una Directiva que sean incondicionales y suficientemente precisos cuando, expirado el plazo para su transposición, ésta no haya tenido lugar o bien tales preceptos se hayan adaptado incorrectamente. En este sentido, ha de destacarse la sentencia de 5 de abril de 1979, Asunto C-148/78, Ratti, y, particularmente en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, la sentencia de 19 de enero de 1982, Asunto C-8/81, Becker, y la sentencia de 11 de julio de 2002, Asunto C-62/00, Marks & Spencer. Dicha jurisprudencia ha sido recogida, en los mismos términos, por el

Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 15 de marzo de 1999 y más recientemente, en su sentencia de 10 de marzo de 2003. Ante la concurrencia de tales circunstancias en relación con la Directiva 2003/92/CE, se han planteado diversas dudas sobre el contenido de la misma, derivadas de las distorsiones que se pueden producir como consecuencia de la aplicación de diferentes reglas de localización una vez los demás Estados miembros cabe presumir que han procedido a la transposición de la Directiva que se ha citado. En este contexto, y dadas las características de estas operaciones, el monto que representan y la continuidad con la que se realizan, se hace necesario aclarar los criterios que derivan de la aplicación de la citada Directiva, razón que justifica que esta Dirección General haya entendido oportuno dictar esta Resolución». Recurrir por razones de urgencia, no ya a un Decreto-ley como por desgracia se hace con excesiva frecuencia, sino a una simple Resolución de la Dirección General de Tributos parece una osadía excesiva.

- Por otra parte, algunas de las aportaciones de la Ley 22/2005, no hacen sino reparar defectos de la normativa anterior, vulneraciones del Derecho Comunitario desveladas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en concreto, el tratamiento discriminatorio de las aportaciones transfronterizas a los planes de pensiones). Y en el año 2005, por cierto, nuestro ordenamiento sufre nuevos reveses en la jurisprudencia comunitaria. El caso más sonado ha sido el de las subvenciones en el IVA, afectado por la Sentencia de 6 de octubre de 2005, tras la que se ha dictado (mientras se acomete el cambio legal) una nueva Resolución de la Dirección General de Tributos, la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre.

1.2.2. Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad

Además de ser un «ley-acopio de medidas», la Ley 23/2005 tiene otro parentesco, siquiera sea anecdótico, con las supuestamente defenestradas leyes de acompañamiento; y es que también se trata de un apéndice, de un texto que va completando o acompañando a otra ley *principal* (la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de medidas para el impulso a la productividad), de la que se separa formalmente con objeto de no vulnerar ciertos mandamientos de técnica legislativa. En este caso, no es una normativa tan rigurosa y de nivel constitucional la que se procura cumplir (las leyes de acompañamiento nacieron ante la necesidad de respetar —o eludir, según se mire— las limitaciones constitucionales al contenido de la Ley de Presupuestos), pero también hay un detonante: como es sabido, el artículo 9 de la Ley General Tributaria reclama a las leyes que contengan normas tributarias que lo mencionen expresamente en su título, prescripción que dejaría de ser atendida si las medidas tributarias se hubieran incardinado en el bloque

general y genérico que constituye la Ley de medidas para el impulso a la productividad.

El objetivo declarado de la Ley 23/2005 es primar determinadas actividades estratégicas «que tienen efectos beneficiosos sobre la productividad», por lo que pueden, en palabras de la Exposición de motivos, «dinamizar la economía española».

¿Cuáles son esas actividades o sectores *respaldados* por la Ley?

– En primer lugar, se favorece a las entidades consagradas al arrendamiento inmobiliario, tratando de estimular a su través la oferta de viviendas en alquiler.

Así, se conceden diversos beneficios fiscales (el tipo reducido del 1 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades y la exención del ITPAJD, modalidad operaciones societarias) a una nueva figura de instituciones de inversión colectiva de carácter inmobiliario, a la que se otorga expresamente la posibilidad de combinar la actividad de mero arrendamiento con la de promoción inmobiliaria (promoción de inmuebles que después se destinarían al arrendamiento). De ahí que también se conceda una bonificación del 95 por 100 en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a la adquisición de terrenos para la promoción de tales viviendas destinadas al arrendamiento. La Ley aprovecha, por cierto, para corregir el error cometido por la Ley 35/2003, que introdujo un apartado 19 en el apartado I.B) del artículo 45 del Texto refundido que regula el ITPAJD, cuando sólo unos meses antes, la Ley 22/2003, ya había introducido otro apartado 19, de manera que estos últimos años hemos disfrutado de dos apartados 19, lo que confirma el pobre nivel de nuestro legislador y los errores a los que conduce una actividad legislativa asistemática caracterizada por la súbita introducción de todo tipo de medidas al hilo de la tramitación de cualquier proyecto legislativo; de hecho, en ese mismo año 2003, se introdujo unos días más tarde por la Ley 41/2003 un nuevo apartado, sin advertir el susodicho error (al menos en esta ocasión no se introdujo un tercer apartado 19 sino un apartado 20, que ahora pasa a ser 21).

En la misma línea temática, se introducen ciertas variaciones en el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, tratando de corregir algunas deficiencias en el funcionamiento de este régimen especial del Impuesto sobre Sociedades que desde su introducción por el Real Decreto-ley, ha sufrido ya numerosos ajustes. En un esfuerzo adicional por hacerlo estimulante, la Ley dispone que notarios y registradores aplicarán durante dieciocho meses una reducción del 100 por ciento en los derechos arancelarios exigibles por las operaciones de las entidades acogidas al régimen (e incluso si se acogieran con posterioridad a la realización de las operaciones, tendrían derecho a solicitar la devolución de los aranceles)⁴.

⁴ Según la Exposición de motivos, "resulta oportuno que los notarios y los registradores, en cuanto perceptores de ingresos públicos, colaboren en la promoción pública de estas entidades mediante la no percepción de aranceles, sin que ello tenga una repercusión significativa en sus honorarios".

- Por otro lado, la Ley 23/2005 pretende auspiciar la competitividad del sector financiero limitando las tasas que aplica la Comisión Nacional del Mercado de Valores en el cumplimiento de su función supervisora (registro de folletos informativos de ofertas; tramitación de solicitudes de autorización de operaciones...)⁵.
- Otras de las medidas de la Ley 23/2005 consisten en introducir mejoras en los incentivos fiscales previstos para las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Una se dirige a las pequeñas y medianas empresas (en el régimen especial de entidades de reducida dimensión), intensificando los apoyos al uso de tecnologías de la información y las comunicaciones, mediante la elevación del porcentaje de deducción aplicable a las actividades de innovación tecnológica, que pasa del 10 al 15 por 100. Y otra, con un alcance más particular, consiste en incluir en el concepto de innovación tecnológica a los muestrarios textiles, que podrán verse así beneficiados por las correspondientes deducciones.
- Por último, para ir atemperando las ventajas de las que gozan los servicios públicos postales con lo que ello puede suponer de distorsión de la competencia, se perfila la exención del IVA de la que venían gozando de manera general e indiscriminada y ahora se ciñe a aquellas operaciones que constituyan el servicio postal universal y no a aquellas otras que ya están liberalizadas y que pueden ser prestadas por empresas privadas⁶.

2. EL DESARROLLO REGLAMENTARIO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, TODAVÍA SIN CULMINAR

Cabía esperar que el año 2005 fuera el año en el que se concluyera el proceso de desarrollo reglamentario de la Ley General Tributaria (aprobada en el año 2003). Sin embargo, compartiendo la maldición de la anterior Ley General Tributaria de 1963, que no llegó a disponer de todos sus reglamentos

⁵ Según la Exposición de motivos, "esta reducción de tasas supondrá un ahorro muy significativo para las entidades emisoras de valores, lo cual incidirá positivamente en la mejora de la competitividad del mercado financiero, y servirá para la mejor adaptación del mercado al nuevo marco de mayor competencia impuesto por la Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de noviembre de 2003, sobre el folleto que debe publicarse en caso de oferta pública o admisión a cotización de valores y por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE, más conocida como la Directiva de folletos".

⁶ Según la Exposición de motivos, "la existencia de la exención prevista para los servicios públicos postales da lugar a que servicios idénticos prestados por operadores privados queden excluidos de dicha exención. Para corregir esta asimetría y las distorsiones que ello comporta, se limita la exención a partir del 1 de enero de 2006 a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias que constituyan el servicio postal universal y estén reservadas al operador al que se encomienda su prestación de acuerdo con la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal y de liberalización de los servicios postales".

generales, se han aprobado los Reglamentos de Revisión y de Recaudación, pero no así los Reglamentos de Gestión ni de Inspección⁷. Habrá, pues, que seguir a la espera.

Antes de desarrollar las dos normas reglamentarias que sí han aparecido, conviene dejar constancia de un cambio en la estructura de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cual es la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, cambio de enorme trascendencia aunque se produzca por simple Orden Ministerial (Orden EHA/3230/2005, de 13 de octubre, por la que se crean, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y la Subdirección General de Tecnologías de Análisis de la Información e Investigación del Fraude del Departamento de Informática Tributaria, y se modifica la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁸).

2.1. El nuevo reglamento general sobre revisión de actos tributarios en vía administrativa

2.1.1. Consideraciones generales

Resulta digna de destacar sin duda, entre las novedades normativas del año 2005 en materia tributaria, la publicación y entrada en vigor del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo), por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA en adelante). Se trata de una disposición que, adaptándose a la sistemática de la LGT de 2003, integra en su texto el desarrollo reglamentario de todos los procedimientos administrativos dirigidos a la revisión o rectificación de actos y actuaciones en materia tributaria.

La comparación de la norma con sus antecedentes inmediatos pone de manifiesto, para empezar, algunas diferencias en cuanto al contenido, pues el nuevo reglamento, aparte de abarcar la regulación de todos los procedimientos revisores, que hasta ahora aparecía dispersa en varias disposiciones, contiene un número de preceptos sensiblemente inferior al del conjunto de los reglamentos vigentes con anterioridad —le bastan a la norma 79 artículos para todos los procedimientos que regula, mientras que sólo las reclamaciones económico-administrativas ocupaban, por ejemplo, 130 artículos en su

⁷ Los Reglamentos o el Reglamento, puesto que el proyecto que se ha dado a conocer reúne en un solo texto ambas vertientes, aprovechando para desarrollar también las normas comunes a todos los procedimientos: Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁸ BOE de 19 de octubre. Véase también la Resolución de 26 de diciembre de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (BOE de 31 de diciembre).

reglamento de 1996—. La principal razón de ello es, sin discusión, el alto grado de detalle con que se emplea la LGT de 2003 —si se la compara con su predecesora de 1963— al regular los procedimientos tributarios en general, y los diferentes procedimientos de revisión en particular, circunstancia que ha hecho innecesario reproducir en el reglamento muchas de las disposiciones que antes sí formaban parte del desarrollo reglamentario de la ley.

Aparte el cambio formal que se acaba de describir, lo cierto sin embargo es que no puede decirse que el RGRVA contenga grandes novedades. El grueso de sus normas, en efecto, se limita, bien a reproducir parte de lo preceptuado en la propia LGT, bien a completar el régimen legal precisando ciertos aspectos de detalle relativos a la tramitación de los procedimientos, incluyendo un apartado relativo a la organización de la llamada jurisdicción económico-administrativa. Lo más destacable de la regulación es, con toda seguridad, el capítulo dedicado a la devolución de ingresos indebidos, con el que se contribuye a clarificar algunos extremos que estaban necesitados de una solución normativa explícita. A continuación se tratará de resumir el contenido del texto reglamentario, haciendo hincapié en los aspectos de mayor interés.

2.1.2. Breve descripción del contenido de la norma

La primera cuestión que el RGRVA aborda es la de su ámbito de aplicación. El art. 1 enumera los procedimientos sometidos a él, y efectúa una remisión a su vez al art. 1 LGT para proclamar la aplicación de su régimen a todas las administraciones públicas, según los términos previstos en este último precepto legal. A continuación se insertan dos preceptos, los arts. 2 y 3, de eficacia general en todos los procedimientos de revisión, y dedicados a precisar, de una parte, el contenido necesario de la solicitud cuando el procedimiento se inicie a instancia de parte, y de otra los requisitos formales para ejercer la representación y el modo de corregir o subsanar los defectos relativos a la misma.

A partir de ahí, el reglamento va formulando reglas específicas aplicables a cada uno de los procedimientos que en él se regulan. No obstante, en general, como ya se ha dicho, la regulación suele limitarse a reiterar las previsiones legales, precisando todo lo más en algún caso aspectos menores atinentes a la tramitación. Así acontece, por ejemplo, en el ámbito de los procedimientos especiales de revisión, donde el texto reglamentario procede a completar la normativa de la LGT mediante el establecimiento de ciertos trámites no previstos en ésta, pero que aun así resultan a veces de obvia observancia. Es el caso del procedimiento para la declaración de la nulidad pleno derecho, para el que se contempla por el art. 5 RGRVA la necesidad de solicitar informe al órgano que dictó el acto, como paso previo al cumplimiento del preceptivo trámite de audiencia del interesado. Y algo similar cabe decir por cuanto concierne al procedimiento para declarar la lesividad, donde el art. 8.5 RGRVA establece la necesidad de que el órgano con funciones de

asesoramiento jurídico emita un informe previo a la resolución y se señala a la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado como órgano competente para elaborar el susodicho informe en el ámbito de la Administración General del Estado.

En la línea indicada se inscriben también algunas de las reglas previstas en el reglamento para otros procedimientos, como el de rectificación de errores. En este último caso el art. 13 RGRVA establece de modo expreso la necesaria audiencia del interesado siempre que la propuesta de resolución pueda perjudicarlo de algún modo.

En lo tocante a las reclamaciones económico-administrativas, el reglamento aborda en primer lugar una serie de normas de carácter organizativo, en cuya virtud se introducen ligeras modificaciones en la estructura del entramado orgánico de esta singular rama de la Administración financiera. Utilizando palabras de la exposición de motivos del texto reglamentario, en sus arts. 28 al 30 «se describe con detalle la ubicación y competencia territorial del Tribunal Económico-administrativo Central y de los tribunales económico-administrativos regionales y locales», creándose «diferentes salas desconcentradas», y previéndose «la existencia de dependencias provinciales en sustitución de las secretarías delegadas existentes con la anterior normativa». Además, el art. 31 establece una precisión acerca de la composición de las salas especiales que pueden crearse en los tribunales económico-administrativos regionales como cauce de participación de las comunidades autónomas en la organización económico-administrativa (en virtud de la DA13.ª LGT). A tal efecto, se indica de modo expreso que formará parte de las citadas salas un número de miembros del órgano económico-administrativo de la comunidad autónoma idéntico al de vocales pertenecientes al tribunal regional respectivo, con el fin de garantizar cierto equilibrio en la composición.

Por lo demás, dentro del régimen de las reclamaciones económico-administrativas no se aprecian grandes novedades, siendo destacable no obstante la detallada reglamentación de los trámites procedentes en los distintos supuestos de solicitud de suspensión del acto impugnado (arts. 39 al 47 RGRVA). Asimismo, se fija en tres meses el plazo de interposición del recurso extraordinario para la unificación de doctrina (art. 61.4 RGRVA), subsanándose así por vía reglamentaria el olvido de la LGT, que había omitido fijar límite temporal alguno a tal efecto. Con objeto de aclarar los efectos de la entrada en vigor del citado plazo, se especifica además el régimen transitorio para su aplicación, indicándose que su cómputo comenzará a partir de la entrada en vigor del RGRVA para las resoluciones notificadas antes de la citada fecha (DT 2.ª RGRVA). Por otra parte, en cumplimiento de la habilitación prevista en la DA 11.ª, apartados 5, 6 y 7 LGT, el art. 63 RGRVA señala los órganos de la Administración a los que se atribuye legitimación para interponer los recursos de alzada ordinario, extraordinario de alzada para la unificación de criterio y extraordinario de revisión, en otras materias, distintas de la aplicación de los tributos pero susceptibles de impugnación en

esta vía: director general del Tesoro y Política Financiera, director general de Costes de personal y Pensiones Públicas y director del Departamento de Recaudación de la AEAT. Finalmente, el art. 64 RGRVA, cumpliendo el mandato del art. 245.1.a) LGT, establece las cuantías máximas de las reclamaciones susceptibles de sustanciarse por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, fijándolas en 6.000 euros si el objeto de la impugnación es la deuda tributaria, y en 72.000 para los supuestos de reclamaciones relativas a bases o valoraciones, si bien la DT 3.ª contempla un período transitorio, aplicable a las reclamaciones interpuestas hasta el 30 de abril de 2006, durante el que dichas cifras quedan reducidas a 2.000 y 24.000 euros, respectivamente.

El reglamento concluye con un Título V, dedicado a regular la ejecución de resoluciones así como el reembolso del coste de las garantías aportadas para la suspensión, el aplazamiento o fraccionamiento, de actos cuya invalidez total o parcial sea declarada mediante alguno de los procedimientos de revisión, en vía administrativa o jurisdiccional. Por cierto que, en relación con los actos cuya ejecución haya estado suspendida durante el procedimiento revisor y sean confirmados de modo definitivo en dicho procedimiento, sorprende que el art. 66.6 RGRVA, pese a su aparente minuciosidad, al disponer el período por el que deben liquidarse en tal caso intereses de demora no aluda en absoluto a la posibilidad de que el devengo de dichos intereses se haya visto interrumpido en virtud del art. 26.4 LGT, es decir, cuando la resolución del procedimiento revisor —o incluso del procedimiento previo de aplicación de los tributos— no se haya producido dentro del plazo establecido legalmente a tal efecto.

2.1.3. Novedades en materia de devolución de ingresos indebidos

Como más atrás quedó dicho, lo más destacable del nuevo RGRVA es, a nuestro modo de ver, la regulación que en él se establece para la devolución de ingresos indebidos. Antes se ha afirmado que el texto reglamentario contribuye a clarificar algunos supuestos para los que la normativa no aportaba hasta ahora una solución explícita satisfactoria. Nos referíamos de modo principal a la designación de los sujetos legitimados para instar la devolución. Hace tiempo que no admite discusión —y así lo reitera la LGT de 2003— la posibilidad de que el destinatario de la devolución sea una persona distinta de quien efectuó el ingreso indebido. Así habrá de ser no sólo en el caso de los sucesores, sino también cuando las cantidades ingresadas indebidamente hubieran sido objeto de retención o repercusión a terceros, pues en tal hipótesis son éstos quienes ostentan, en su caso, el derecho a obtener la devolución. Pues bien, en esta materia el nuevo RGRVA da un paso más, sin violentar en nuestra opinión un ápice el texto de la LGT, al reconocer ahora además a estos últimos sujetos legitimación para solicitar la devolución [art. 14.1.b) y c) RGRVA], y permitiéndoles a tal efecto instar la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido (art. 14.3 RGRVA).

La norma aludida supone, como se ha dicho, un avance significativo, que tendrá trascendencia sobre todo en favor de sujetos que hayan soportado indebidamente la repercusión de un tributo —en particular en el caso del IVA o del IGIC—, hipótesis donde con más frecuencia se ha venido pretendiendo por los afectados el reconocimiento de legitimación para instar la devolución. Tal posibilidad sin embargo suscitaba serias dudas hasta ahora si el interesado no había reclamado de forma oportuna, pudiendo hacerlo, contra el acto mismo de la repercusión, empleando el cauce del art. 227.4 LGT —que establece un plazo máximo de un mes a tal efecto—. Lo cierto es que, la mayoría de las veces, cuando no se reclamaba en plazo conforme a este último precepto, la pretensión posterior de devolución solía ejercitarse por el procedimiento previsto actualmente en el art. 221.1 LGT, es decir, instando de la Administración un acto declarativo de la improcedencia de la repercusión y, en consecuencia, del derecho a la devolución —total o parcial— del importe de la misma a quien la soportó. Esta posibilidad, sin embargo, había sido frecuentemente rechazada por la Administración y por significativa jurisprudencia, si bien es verdad que en los últimos tiempos algunas resoluciones de los tribunales se habían manifestado favorables a la devolución⁹.

Lo cierto es que, en realidad, en la hipótesis que se contempla, normalmente no concurre el presupuesto para entablar el procedimiento del art. 221.1 LGT, pues éste tiene por objeto reconocer el derecho a la devolución cuando el ingreso realizado exceda de la deuda tributaria liquidada, o corresponda a una deuda inexistente o que ya hubiera sido satisfecha o se encontrase extinguida por cualquier otra causa al tiempo del ingreso. Lo habitual, sin embargo, cuando el supuesto vicio afecta a la repercusión misma, es que el ingreso del sujeto que la efectuó coincida con la suma repercutida y también con el importe liquidado ante la Administración como cuota devengada, y que la queja de quien la soportó se refiera al carácter excesivo de la suma liquidada respecto a la legalmente procedente, y no a la existencia de un ingreso que no se corresponda con la suma exigible de acuerdo con la liquidación realizada —que es el presupuesto natural de este procedimiento—.

Un inconveniente más podría supuestamente dificultar que se reconociese al destinatario de la repercusión la condición de legitimado para instar la devolución, y es que, como ya se ha dicho, el citado sujeto habrá podido

⁹ Así, por ejemplo, la STSJ de Cataluña de 6-4-1999 (NFJ009517) o la STSJ de Galicia de 19-1-2001 (NFJ010449) rechazan la legitimación del sujeto que hubiera soportado la repercusión para solicitar la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, confirmando la postura expresada por la Administración, por ejemplo, en las Ress. DGT de 10-12-1998 (NFC0087869) o en las Ress. TEAC de 17-1-2001 (NFJ010444) y, más recientemente, de 29-5-2003 (NFJ014746). No obstante, como también se ha dicho, también se han producido pronunciamientos favorables a la legitimación de quienes hubieran soportado la repercusión del IVA para entablar el procedimiento declarativo del derecho a la devolución. En tal sentido, la STSJ de Murcia de 31-10-2002 (NFJ013941) y la STSJ de Valencia de 15-6-2002 (NFJ013026).

oponerse oportunamente a la repercusión misma, utilizando el cauce del art. 227.4 LGT. Dicho de otro modo, cabe preguntarse si la falta de oposición al acto de repercusión dentro del plazo de un mes previsto por el citado precepto bloquea de modo definitivo cualquier pretensión posterior de solicitar la devolución de lo indebidamente repercutido. Y así habría de convenirse, en efecto, si se entendiese que el acto de repercusión no impugnado en aquel plazo es equiparable a un acto administrativo firme y consentido. Frente a ello debe objetarse, sin embargo, que la repercusión no es un acto administrativo, según se pone de manifiesto al examinar diversos preceptos de la LGT, como el art. 83.1 o el mismo 227.4, los cuales, eludiendo de modo calculado referirse a la misma como acto, la incluyen de modo genérico entre las *actuaciones de los obligados o de los particulares*. En apoyo de esta idea encontramos por otra parte la STS de 2-3-1998 (TOL 33808), donde se rechaza que la repercusión tenga la naturaleza de un acto administrativo y se la califica como mera *actuación tributaria*¹⁰. En consecuencia, el hecho de que el destinatario de la repercusión no se haya opuesto a la misma en el plazo perentorio de un mes que establece el art. 227.4 LGT, no es razón suficiente a nuestro modo de ver para impedirle solicitar con posterioridad la devolución de la cuota indebidamente repercutida e ingresada por el sujeto pasivo, sin necesidad de esperar a que sea éste quien inicie el procedimiento de devolución. La única duda hasta ahora consistía en determinar el procedimiento a través del cual dicha posibilidad había de hacerse efectiva —habida cuenta de la aparente falta de idoneidad a tal efecto del procedimiento previsto en el art. 221—. Por eso resulta plausible el criterio del RGRVA, al habilitar de modo explícito un cauce para que pueda ser el verdadero perjudicado por el ingreso excesivo quien solicite la devolución directamente a la Hacienda Pública. Solución que, no obstante, no elimina todos los problemas que puede encontrar el interesado para ver cumplido su propósito, pues con carácter previo habrá debido obtener del sujeto pasivo que efectuó la repercusión y el ingreso los datos que permitan identificar la autoliquidación cuya rectificación haya de instarse luego ante la Administración tributaria al amparo del art. 14.3 RGRVA.

El capítulo del RGRVA relativo a la devolución de ingresos indebidos se cierra con la regulación del procedimiento declarativo del derecho a la devolución. La realización de un ingreso indebido puede obedecer a diversas causas. Puede corresponder a deudas tributarias o sanciones inexistentes, o de cuantía inferior a la ingresada, o simplemente tener su origen en actos disconformes con el ordenamiento. De ahí que, al constatarse cualquiera de estas circunstancias, surja el derecho de quien realizó el pago indebido a la devolución de su importe y la correlativa obligación de la Administración de

¹⁰ Según se declara en ella, «el acto de repercusión del IVA por el sujeto pasivo no es un acto administrativo, sino una simple «actuación tributaria» entre éste y el sujeto repercutido» (FD 6.º).

satisfacer el citado derecho. Para ello como es lógico se requiere la existencia previa de un acto o resolución que sirva de base a la devolución, declarando la improcedencia del ingreso. Puede cumplir esta función el acto resolutorio de un procedimiento revisor, administrativo o judicial, relativo a la liquidación o autoliquidación que en su día hubiera determinado el pago, declarándola total o parcialmente contraria al ordenamiento jurídico y rectificándola en consecuencia —u ordenando su rectificación—. Otras veces, sin embargo, el ingreso como ya se ha dicho se reputará indebido no por haberse realizado de acuerdo con una liquidación o autoliquidación improcedente, sino a causa de tener por objeto una cantidad excesiva —superior a la debida en virtud de liquidación o autoliquidación— o corresponder a una deuda inexistente o ya extinguida por haber sido previamente pagada, compensada o condonada, o encontrarse prescrita. En estos casos será necesario que la Administración declare de forma específica, de oficio o a instancia del interesado, el derecho de éste a la devolución, de acuerdo con el procedimiento a que se refiere el art. 221.1 LGT. A regular con detalle la tramitación de este procedimiento declarativo dedica el RGRVA sus arts. 17 al 19.

2.2. El desarrollo reglamentario del procedimiento recaudatorio

2.2.1. Generalidades

El mes de septiembre de 2005 trajo consigo la publicación del nuevo Reglamento General de Recaudación —en adelante RGR—, cuya entrada en vigor quedó no obstante diferida hasta el 1 de enero del presente año 2006. La aprobación del texto había tenido lugar mediante el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, aparecido en el BOE del 9 de septiembre. Su ámbito de aplicación se extiende a todos los procedimientos dirigidos al cobro de cualesquiera recursos de naturaleza pública, así como, en el orden subjetivo, a la totalidad de las administraciones tributarias, de conformidad con lo previsto en el art. 1 LGT. En líneas generales, si hacemos caso a la exposición de motivos, con esta nueva disposición se hace efectiva la adaptación del texto reglamentario a los cambios operados en materia de recaudación por la LGT de 2003, evitándose reiterar en él los preceptos que habían sido ya incorporados al texto de aquélla, e introduciendo diversas previsiones relativas al empleo de las nuevas tecnologías en el desempeño de la gestión recaudatoria.

Otra circunstancia destacable del nuevo reglamento es la introducción de diversos cambios orientados a perfeccionar la estructura de su articulado. A esta finalidad responde la incorporación al capítulo de la gestión recaudatoria —capítulo I del título I— de los preceptos reguladores de la recaudación de créditos correspondientes a organismos autónomos y a otras administraciones, nacionales o extranjeras, y a entidades supranacionales, que hasta ahora integraban un título independiente situado en la parte final del anterior texto

de 1990¹¹. Del mismo modo, se han traído al mencionado capítulo I las normas referentes al régimen de las entidades que prestan el servicio de caja y de las entidades colaboradoras, así como la disciplina de los ingresos en función de los distintos lugares en que pueden ser realizados, aspectos todos ellos regulados con anterioridad dentro del capítulo relativo al procedimiento de recaudación en período voluntario (arts. 73 al 85 del reglamento de 1990). Finalmente, el capítulo relativo a las garantías del crédito tributario —o de la deuda, si se emplea la terminología de la LGT y del propio reglamento— ha sido desplazado de la situación que ocupaba en el anterior reglamento, entre las normas reguladoras del pago, pasando a ubicarse a continuación de las referidas normas, ahora como grupo independiente de preceptos.

2.2.2. Nueva regulación del aplazamiento y fraccionamiento del pago

Una de las facetas del procedimiento de recaudación donde la LGT de 2003 introdujo importantes novedades fue el aplazamiento y fraccionamiento del pago. El RGR desarrolla ahora el contenido de la ley, siendo especialmente dignos de destacar en esta materia algunos aspectos de la nueva regulación. El primero de ellos hace referencia a la posibilidad de que se sustituyan las garantías necesarias para conceder el aplazamiento por medidas cautelares, según se contempla en el tercer párrafo del art. 82.1 LGT. A tal fin, el art. 49 RGR exige ahora como presupuesto que la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y el plazo de la deuda.

Por otra parte, el art. 47 RGR precisa los supuestos de inadmisión de solicitudes de aplazamiento, contemplando como tales, junto a la reiteración de solicitudes que hayan sido objeto de denegación en un procedimiento previo, la falta de presentación de la autoliquidación cuando el objeto del aplazamiento sea una deuda que hubiera de ser declarada por el citado sistema, así como la existencia de un procedimiento de comprobación, relativo a la deuda objeto de la solicitud, que haya quedado suspendido por haber iniciado el Ministerio Fiscal actuaciones dirigidas a entablar, en su caso, un proceso por delito de defraudación.

Por último, el art. 48.10 se refiere al derecho del interesado al reembolso de los costes de las garantías constituidas para obtener el aplazamiento de una deuda o sanción, cuando éstas sean declaradas improcedentes por sentencia o resolución administrativa firmes. Como es sabido, el citado derecho vino a establecerse de forma expresa por vez primera en el art. 33 LGT de 2003. Para la tramitación del reembolso, la norma reglamentaria se remite a lo dispuesto en relación con el coste de las garantías constituidas

¹¹ El Reglamento General de Recaudación vigente hasta el 31-12-2005 había sido aprobado mediante el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

para obtener la suspensión de actos impugnados, reconociendo además, en su segundo párrafo, el derecho también al reembolso de los costes que se originen por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías, posibilidad esta última que como hemos visto contempla el art. 49 RGR.

2.2.3. Efectos recaudatorios en caso de liquidación de tributos incompatibles

El art. 42 RGR señala las actuaciones que han de seguirse por los órganos de recaudación, en función de cada circunstancia, cuando se haya pretendido exigir al obligado tributario el pago de un tributo incompatible con otro previamente satisfecho. La situación aludida se viene planteando con relativa frecuencia cuando por una misma transmisión de bienes —en particular, de inmuebles—, se exige al adquirente por cauces distintos el pago del IVA —vía repercusión— y el ingreso del ITPAJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. El art. 62.8 LGT trató de corregir este tipo de situaciones disponiendo la suspensión automática sin garantías del ingreso correspondiente a la segunda de las deudas objeto de liquidación. Para ello es necesario que ambas deudas sean incompatibles, de forma que la procedencia de la segunda implique de modo necesario el derecho del interesado a la devolución de la ingresada en primer lugar. Así pues, para que opere la suspensión automática han de darse tres circunstancias:

1.^a Que la deuda exigida en segundo lugar corresponda a un tributo que grave la misma operación por la que se ha satisfecho con carácter previo un tributo distinto.

2.^a Que ambos tributos resulten incompatibles, es decir, que en virtud del ordenamiento, el devengo del primero impida de forma indubitable el devengo del segundo, y viceversa.

3.^a Que, en caso de que el tributo satisfecho en primer lugar se haya soportado mediante repercusión, el importe de la misma no fuese susceptible de deducción total por el interesado de conformidad con la normativa aplicable.

Como se acaba de ver, la acumulación de estas tres premisas arroja como corolario la suspensión automática de la deuda exigida en segundo lugar, en tanto se sustancia por los cauces pertinentes cuál de los dos tributos resulta procedente. Pues bien, lo que el art. 42 RGR viene a establecer ahora es el sentido de las actuaciones que se han de seguir una vez que se haya resuelto de modo definitivo la cuestión, en particular si finalmente la deuda que resulta ser válida es la exigida en segundo lugar. En este caso, el precepto dispone que se declare extinguida dicha deuda en el importe concurrente con el de la devolución a que el interesado tenga derecho del ingreso correspondiente a la primera de las deudas satisfechas y que ha resultado ser improcedente. Asimismo, como en estos casos las administraciones acreedoras por uno y otro tributo son con frecuencia distintas, se establece la obligación por parte de la administración que efectuó el cobro indebido de

transferir el importe indebidamente percibido a la administración acreedora del tributo declarado procedente, hasta cubrir en su caso el importe de la deuda correspondiente a este último, la cual según se ha visto deberá declararse extinguida en la misma medida.

2.2.4. Régimen de las certificaciones liberatorias de responsabilidad

Uno de los preceptos de la LGT de 2003 que más dudas interpretativas ha venido planteando, debido a lo novedoso de su regulación, es el art. 43.1.f). En él se establece la responsabilidad subsidiaria de quienes contraten o subcontraten obras o servicios correspondientes a su actividad económica principal. La responsabilidad se extiende a los tributos que hayan debido repercutirse o retenerse como consecuencia del desarrollo de tales obras o servicios por los sujetos que hayan actuado como contratistas o subcontratistas.

En relación con este precepto legal, el RGR ha operado una muy necesaria labor de concreción de su significado. Para empezar, la norma reglamentaria establece de forma precisa lo que debe entenderse por actividad económica principal, extremo de sumo interés, pues cualquier contratación o subcontratación de obras o servicios efectuada al margen de la actividad principal de un sujeto no puede surtir para éste el efecto de hacerle incurrir en la responsabilidad subsidiaria que estamos contemplando. A tenor del art. 126.1 RGR, cuando una persona contrata o subcontrata obras o servicios se entiende que éstos corresponden a su actividad económica principal cuando, por su naturaleza, de no haber sido contratados o subcontratados, deberían haber sido realizadas o prestados por dicha persona, por resultar indispensables para su finalidad productiva. Sin ánimo de analizar con detalle el significado de los distintos elementos de esta definición, lo cierto es que sí parece que el precepto reglamentario delimita el concepto de «obra o servicio correspondiente actividad principal» de forma más precisa e, incluso, más restrictiva —en beneficio de los obligados tributarios— de lo que lo había hecho la Administración con anterioridad.

Así, a tenor de la Resolución de la DGT 2/2004, de 16 julio, el concepto abarcaba no sólo a la actividad integrante del ciclo productivo, sino también a ciertas actividades complementarias, así como a las integrantes del objeto social, entendido éste en sentido amplio:

«Es ineludible concluir que el concepto «actividad económica principal» a que se refiere el art. 43, apartado 1, letra f), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha de ser analizado de manera singular en cada supuesto en el que eventualmente sea de aplicación el citado precepto, debiendo utilizarse en su definición los conceptos de actividad propia e indispensable, sin que pueda excluirse a priori, con carácter general, que dentro de dicho concepto de «actividad económica principal» se incorporen las de carácter complementario a las que integran el ciclo productivo.

Por último, es preciso indicar que, en la determinación de los presupuestos de hecho que deben concurrir para que dicho precepto sea aplicable, habrá de tenerse en cuenta, como complemento de lo anterior en la búsqueda de la concreción en

cada caso del alcance del concepto «actividad económica principal» a que se ha hecho referencia, el concepto de objeto social, como definidor, a priori, de dicha actividad.

En relación con el concepto de objeto social es preciso recordar que, como tiene declarado la Dirección General de los Registros y del Notariado, (...) la dedicación de parte del patrimonio de una sociedad a una actividad distinta de la delimitada en su objeto puede ser calificada como acto complementario o auxiliar y no necesariamente como extralimitación de éste (Resolución de la DGRN de 22 de julio de 1991)».

Otro de los aspectos que se encontraba necesitado de concreción reglamentaria se relaciona con la posibilidad, que el propio art. 43.1.f) LGT contempla, de que el obligado tributario evite incurrir en el supuesto de responsabilidad que dicho precepto regula, exigiendo al contratista o subcontratista al que se encarga la obra o servicio un certificado de estar al corriente de sus obligaciones tributarias. El art. 126.2 RGR especifica ahora las condiciones necesarias para que la Administración acceda a la expedición de dicho certificado, estableciendo a tal efecto en primer lugar la necesidad de que el contratista o subcontratista se encuentre dado de alta en el Impuesto de Actividades Económicas —cuando no se trate de un sujeto exento— y en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, exigiendo además que dicho sujeto no tenga pendientes con el Estado deudas o sanciones en período ejecutivo ni por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública, y enumerando también las obligaciones y deberes de carácter tributario que deberá haber cumplido al menos dentro de los doce meses precedentes al mes inmediatamente anterior a la fecha de la certificación.

Una vez emitido el certificado al que se acaba de aludir, el obligado tributario podrá contratar o subcontratar, con el sujeto a cuyo favor haya sido expedido aquél, la obra o servicio correspondiente, albergando la certeza de que no incurrirá en el supuesto de responsabilidad previsto en el art. 43.1.f) LGT. Por otra parte, el art. 126.4 RGR establece que, si no se pone a disposición del solicitante en el plazo previsto —tres días con carácter general, un mes cuando se solicite con ocasión de la presentación telemática de declaraciones por el IRPF o del IS, y seis meses cuando dichas declaraciones se presenten por otros medios—, el certificado podrá entenderse expedido, debiendo acreditar dicha circunstancia la Administración mediante una comunicación a tal efecto, que habrá de emitirse de forma inmediata y surtirá el mismo efecto liberatorio de la responsabilidad que el certificado mismo.

En materia de certificaciones liberatorias de la responsabilidad, resulta por último destacable también la concreción que el art. 125 RGR hace de los requisitos y del contenido de la certificación que pueden solicitar los obligados tributarios con carácter previo a la adquisición de explotaciones y actividades económicas, al objeto de eludir la responsabilidad que el art. 42.1.c) LGT hace recaer en el adquirente por las deudas, sanciones y responsabilidades derivadas del ejercicio de las mismas. El art. 125.4 RGR

señala, por su parte, que cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanzará tanto a las deudas, responsabilidades y sanciones liquidadas o impuestas, como a las pendientes de liquidación o imposición.

2.2.5. Otras disposiciones de especial interés

Para concluir con el análisis del contenido del nuevo reglamento nos referiremos a tres aspectos cuya regulación, por diversas razones, se hace merecedora de algún comentario. El primero de ellos es el régimen de la enajenación de bienes embargados, donde resulta destacable la preocupación de la norma reglamentaria por introducir cierta agilidad en el desarrollo del procedimiento, facilitando entre otras cosas el empleo de las nuevas tecnologías en su tramitación. En esta línea se sitúa lo dispuesto en el art. 100.4, donde se reconoce la posibilidad de que los interesados participen en los procedimientos de enajenación a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, en los términos acordados por el órgano competente para tramitar el procedimiento. Con esta finalidad se contempla para tales casos, como mención necesaria del anuncio de subasta, precisamente la posibilidad de participar en la misma por vía telemática [art. 101.4.a)], exigiéndose a tal efecto a los licitadores el cumplimiento de los requisitos técnicos que resulten necesarios en virtud de las disposiciones reguladoras de esta modalidad de participación (art. 103.1, segundo párrafo). Con idéntico propósito, el reglamento contempla asimismo de modo expreso la admisión de pujas automáticas por vía telemática [art. 101.4.i)]. Por otra parte, resulta también destacable en el nuevo texto la admisión de la posibilidad de que participen en el procedimiento de enajenación, a través de fórmulas de colaboración social, entidades u organizaciones pertenecientes al sector de la mediación en el mercado inmobiliario (art. 100.5), estableciéndose para tal supuesto la posibilidad de ceder el remate a un tercero, con objeto de que sea éste quien figure directamente como adquirente en el documento público que haya de otorgarse para formalizar la enajenación (art. 103.3).

Mención aparte merecen por distintos motivos otras dos disposiciones incluidas en el nuevo RGR. La primera de ellas es el art. 67, donde para la ejecución del derecho de afección de bienes al pago del tributo que grave su transmisión —regulado en el art. 79 LGT—, se establece la necesidad de que la Administración lleve a cabo con carácter previo una declaración de responsabilidad subsidiaria contra el adquirente del bien, trámite antes no exigido por el art. 37 del reglamento de 1990. La medida representa para el obligado tributario una importante garantía, cuyo reconocimiento resultaba inevitable a tenor de la calificación que el art. 79 LGT hace del instituto de la afección como supuesto de responsabilidad subsidiaria.

Finalmente, no puede cerrarse este breve comentario del nuevo RGR sin reparar en una ambigüedad terminológica que debería ser corregida con la mayor diligencia, pues podría dar lugar a equívocos en relación con un asunto tan importante como el contenido de la providencia de apremio, es decir, del

acto inicial del procedimiento administrativo dirigido a la ejecución de la deuda contra el patrimonio del deudor. En este ámbito, el art. 70.2.d) RGR establece como mención necesaria la liquidación del recargo del período ejecutivo. Y es verdad que, al dictarse la providencia de apremio, deberá liquidarse en ella el recargo correspondiente. Pero para el período ejecutivo, la LGT contempla hasta tres recargos de cuantía diferente según las circunstancias: recargo ejecutivo —5 por 100—, recargo de apremio reducido —10 por 100— y recargo de apremio —20 por 100—. Pues bien, no estaría de más especificar que el recargo cuya liquidación corresponde incluir en la providencia de apremio, a tenor de lo dispuesto en el art. 28 LGT, es el recargo de apremio reducido del 10 por 100. Así se desprende del propio art. 70.2 RGR, cuando, inmediatamente a continuación, enumera entre las menciones necesarias de la providencia, primero el requerimiento de pago de la deuda, incluyendo el citado recargo de apremio reducido [letra e)], y después la advertencia de que, de no efectuarse el ingreso de la cantidad debida, incluido —otra vez de forma explícita— el recargo de apremio reducido, se procederá al embargo de los bienes o a la ejecución de las garantías existentes [letra f)]. En consecuencia, la letra d) debería especificar también que el recargo del período ejecutivo cuya liquidación debe figurar inexcusablemente en la providencia es el de apremio reducido, lo que evitaría el riesgo de equívocos que diesen como resultado, por ejemplo, la irregular acumulación de dicho recargo al recargo ejecutivo del 5 por 100, ya que éste sólo es exigible cuando el ingreso de la deuda se produce precisamente con anterioridad a la notificación de la propia providencia de apremio.