

TRIBUTACIÓN

CONSIDERACIONES EN TORNO A
LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, DE
MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA
LEY GENERAL TRIBUTARIA

N.º 323

TRABAJO EFECTUADO POR:

JOSÉ MANUEL SANTAMARÍA ADEMÁ

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Análisis del articulado:
 - Interpretación de las normas tributarias (art. 23).
 - Fraude de Ley (art. 24).
 - Simulación (art. 25).
 - El hecho imponible (art. 28).
 - Responsables de la deuda tributaria (art. 37).

- Comprobación de valores (art. 52).
- La deuda tributaria (art. 58).
- Plazo de pago (art. 61).
- Infracciones y sanciones (arts. 77 a 89).
- Colaboración en la gestión de los tributos (art. 96).
- Modos de iniciar la gestión de los tributos (art. 101).
- La denuncia pública (art. 103).
- La Consulta tributaria (art. 107).
- Colaboración con la Administración tributaria (arts. 111 a 113).
- Actuaciones de comprobación abreviada (arts. 121 y 123).
- Notificación de las liquidaciones tributarias (art. 124).
- De la Recaudación (arts. 126 a 139).
- Examen de la documentación por la Inspección de los Tributos (art. 142).
- Modificaciones procedimiento económico-administrativo (disp. adic. única).

I. INTRODUCCIÓN

El Boletín Oficial de las Cortes de 5 de diciembre de 1994, bajo el título de proyecto de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, publicó el proyecto de Ley remitido por el Gobierno relativo a la modificación de determinados artículos de la Ley General Tributaria (en adelante LGT).

Las modificaciones propuestas en el primitivo proyecto de Ley alcanzaban con carácter general a la materia de infracciones y sanciones tributarias, contenida en el Capítulo VI del Título II (arts. 77 a 89) y a la de recaudación, contenida en el Capítulo V del Título III (arts. 126 a 139), dándose nueva redacción a la totalidad de los artículos contenidos en ambos Capítulos. Asimismo, puntualmente se modifican aspectos de otras parcelas de la LGT.

Junto a las razones que podríamos calificar de genéricas, la Exposición de Motivos fundamenta las modificaciones introducidas en la materia de infracciones y sanciones en la necesidad de disminuir la litigiosidad existente y favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, así como en la adecuación de las mismas a la realidad social, coordinando la reforma del régimen de infracciones y sanciones con la regulación del delito fiscal. La principal novedad introducida radica en la reducción a la mitad del límite máximo de las sanciones por infracciones graves (del 300% pasa al 150%) y del límite mínimo establecido, con carácter específico, para las conductas recogidas en el artículo 88.3 (del 150% pasa al 75%).

Las razones que acompañan a la modificación de la normativa en materia de recaudación, según la propia Exposición de Motivos, se justifican en la necesidad de regular de forma más precisa la vía de apremio, las facultades de los órganos de recaudación en el ejercicio de sus funciones y las incidencias suscitadas con ocasión del embargo.

Junto a estas revisiones, que afectan a la totalidad del articulado contenido en ambos Capítulos, también se introducen modificaciones puntuales respecto de los siguientes temas: interpretación de las normas tributarias (art. 23), fraude de Ley (art. 24), simulación (art. 25), hecho imponible (art. 28), los responsables (art. 37), comprobación de valores (art. 52), la deuda tributaria (art. 58), los recargos por ingresos fuera de plazo (art. 61), colaboración en la gestión de los tributos (art. 96), la consulta tributaria (art. 107), inicio del procedimiento de gestión (arts. 101 y 103), actuaciones de investigación (arts. 111, 112 y 113), las liquidaciones tributarias (arts. 121, 123 y 124) y la Inspección de los Tributos (art. 142).

Los artículos afectados por la Ley de Modificación Parcial de la LGT han sido objeto de variación a lo largo de la tramitación del proyecto de Ley en el Congreso y en el Senado. Así, la primitiva redacción no incluía lo relativo a los artículos 23, 24, 25, 28, 96 y 107, y por el contrario, sí recogía la modificación del artículo 141, relativo a actuaciones inspectoras, en donde se introducía un apartado nuevo, el tercero, en el que se recogía la regulación de la ejecución subsidiaria de las resoluciones o requerimientos de la Inspección de los Tributos, modificándose asimismo lo relativo a las facultades de la Inspección para la entrada en el domicilio del «afectado» por las actuaciones inspectoras.

Las modificaciones respecto al primitivo texto fueron introducidas durante su tramitación en el Congreso, limitándose el Senado a variar la redacción de determinados artículos en la forma que más adelante veremos.

Fruto de estas sucesivas modificaciones del articulado, en los distintos estadios de su tramitación parlamentaria, es la errata contenida en la Exposición de Motivos de la Ley, en donde se hace mención a la modificación de los artículos 141 y 142, cuando el primero de ellos, incluido en la redacción primitiva del proyecto de Ley remitido por el Gobierno, fue posteriormente excluido de la modificación parcial, al ponerse en duda si el mismo debía ser objeto de modificación por Ley Orgánica, y por tanto no se ha visto afectado por la Ley 25/1995.

Uno de los motivos fundamentales de la remisión del proyecto de Ley a las Cortes está en la conveniencia, en algún caso podríamos decir necesidad (así, arts. 111.3, 128.5 y 130), de dotar de rango legal adecuado a aquellos preceptos de la LGT, cuya redacción ha sido objeto de modificación por las Leyes anuales de Presupuestos, en el sentido de salvar el posible vicio de inconstitucionalidad, por ser las modificaciones llevadas a cabo «presuntamente» contrarias al artículo 134 de la Constitución.

A este motivo responden varios de los artículos incluidos en el proyecto y fundamentalmente el artículo 52 (comprobación de valores) y el artículo 101 (inicio de la gestión de los tributos), justificándose su inclusión sólo por la necesidad de dar cobertura legal al mismo, ya que en ambos casos se reproduce la redacción que a esos artículos dieron, respectivamente, las Leyes de Presupuestos de 1991 y de 1986.

La publicación del proyecto en el Boletín Oficial de las Cortes, debido a la modificación del régimen sancionador de las infracciones graves, ha supuesto que con carácter previo a la entrada en vigor de la norma, la misma produzca efectos antes de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. En este sentido, por la Dirección General de la Agencia, con fecha 14 de diciembre de 1994, se dictó una Instrucción, por la que se fijan los criterios a seguir por los órganos dependientes de los Departamentos de Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión Tributaria e Inspección Financiera y Tributaria, en relación con el proyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT.

La Instrucción, desde un punto de vista de técnica legislativa, pudo adolecer de incorrecta, desde el momento en que la misma se dictó en atención a una Ley que aún no había entrado en vigor y en concreto en atención a lo dispuesto en la Disposición Transitoria primera del proyecto, en donde

se señala que la nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley, cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

No obstante las críticas que a esta Instrucción se le pueden efectuar en base a lo señalado en el párrafo anterior, no debe olvidarse que la publicación en el Boletín Oficial de las Cortes del nuevo régimen sancionador, lleva consigo un efecto anuncio que, para aquellos casos en que la sanción a aplicar sea menos onerosa para el contribuyente en el nuevo régimen que la correspondiente a la normativa en vigor hasta ese momento, va a dar lugar a la formulación del consiguiente recurso, con la finalidad, en algunos casos única, de que el acto dictado por la Administración tributaria no alcance firmeza y por tanto sea posible la aplicación, en su caso, del nuevo régimen sancionador. La situación creada daría lugar a que la mayoría de las actas se suscribieran en disconformidad y que posteriormente fueran recurridas con la finalidad, como decimos, de poder ganar tiempo e impedir que los actos administrativos ganen firmeza.

La Instrucción en base al principio constitucional de eficacia administrativa en la gestión del sistema tributario, al evitar la duplicación de los expedientes sancionadores, al que podríamos añadir el principio de equidad en la aplicación de las normas (art. 3.º del Código Civil), obliga a los órganos de la Agencia a informar a los obligados tributarios del contenido del proyecto de Ley, y para el caso de que se manifieste disconformidad con la propuesta de sanción, se procederá a la suspensión de la tramitación del expediente en lo que se refiera a la sanción, hasta la entrada en vigor de la nueva normativa.

Debemos indicar que, en el ámbito tributario, existen antecedentes semejantes a la situación planteada con la publicación de la Instrucción indicada, en lo que respecta a los efectos anudados a la publicación de un proyecto en el Boletín Oficial de las Cortes, en relación con la eficacia temporal de las normas. Así, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial de la Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre de 1985, entró en vigor, por lo que respecta a las modificaciones introducidas consecuencia del nuevo tratamiento fiscal que se establece con respecto a los incrementos y disminuciones de patrimonio, el día 2 de octubre de 1985, fecha en que se publicó el proyecto en el Boletín Oficial de las Cortes, mientras que las restantes modificaciones introducidas por la Ley 48/1985 entrarían en vigor a partir del 1 de enero de 1986 (Disposición Final de la Ley 48/1985).

La Ley 25/1995, de 20 de julio, fue publicada en el Boletín Oficial del Estado del 22 de julio. Junto a la nueva redacción dada a los artículos señalados anteriormente, por Disposición Adicional se modifican determinados artículos del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo.

La Ley 25/1995 contiene tres Disposiciones Transitorias, relativas a infracciones tributarias la primera, en base a la cual se dictó la Instrucción de 14 de diciembre, ya indicada, a recargos la segunda y, a la condonación graciable, la tercera. Asimismo, contiene dos Disposiciones Derogatorias y dos Disposiciones Finales.

Tras la publicación de la Ley 25/1995, por la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se han dictado dos Instrucciones, con fechas, respectivamente, 26 y 28 de julio, en las que se dan determinados criterios y normas para la aplicación de la citada Ley.

La primera de ellas, por la que se fijan los criterios a seguir para el inicio o reanudación de los expedientes sancionadores suspendidos por la Instrucción de 14 de diciembre de 1994. La misma se dicta en atención a lo dispuesto en la Disposición Transitoria primera de la Ley, y deja sin efecto la anterior de 14 de diciembre de 1994. Junto a la fijación de los criterios a seguir por los distintos órganos de la Agencia en la aplicación de la nueva Ley a los expedientes sancionadores afectados por la indicada Disposición Transitoria, se dictan una serie de instrucciones tendentes a especificar los criterios de graduación contenidos en la Ley 25/1995 (art. 82.1), y en tanto los mismos no sean objeto de desarrollo reglamentario, de acuerdo con el artículo 82.3.

La segunda de las Instrucciones contiene una serie de normas para el cálculo de los intereses de demora y aplicación del régimen de recargos del artículo 61.3 de la Ley 25/1995. Respecto a la primera de las materias, las modificaciones introducidas en los artículos 58.2 c) y 87.2, junto a la falta en la Ley 25/1995 de normas transitorias para esta materia, dan lugar a la necesidad de estas normas, fijándose la aplicación del régimen anterior a la Ley o el de ésta en función de que los intereses se devenguen durante un período u otro, en base al principio del Derecho Civil aplicable al devengo por días, de los frutos civiles.

Respecto al recargo del artículo 61.3, en atención a lo dispuesto en la Disposición Transitoria segunda y Disposición Final primera, se dictan una serie de instrucciones, distinguiendo entre declaraciones tributarias presentadas desde el 1 de febrero de 1995 y las presentadas tras la entrada en vigor de la Ley.

Es de agradecer a los redactores del proyecto que los preceptos afectados son objeto de redacción íntegra, lo que permite una mejor comprensión de la norma, frente al criterio seguido en la anterior modificación parcial de la LGT, llevada a cabo por la Ley 10/1985 o la modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley 48/1985, en donde en algunos artículos la modificación afectaba sólo a alguno de los números o apartados y daba lugar, a la hora de analizar las mismas, a un engorroso trabajo de búsqueda de la norma afectada.

El presente trabajo únicamente tiene por objeto facilitar al lector las modificaciones introducidas por la Ley 25/1995 respecto a la redacción hasta ahora vigente, por lo cual la parte del precepto que se vea afectada por la nueva redacción se destacará, haciendo a continuación un breve comentario de la naturaleza de los cambios introducidos.

II. ANÁLISIS DEL ARTICULADO

ARTÍCULO 23 (Interpretación de las normas tributarias).

«1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.»

COMENTARIO:

Se traslada el contenido del artículo 24.1 de la LGT a un nuevo apartado, el tres de este artículo, con objeto de dejar el artículo 24 para la nueva regulación del fraude de Ley. Esta modificación no estaba prevista en el texto original del proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes, introduciéndose por una enmienda del Grupo socialista en el Congreso.

ARTÍCULO 24 (Fraude de Ley).

«1. Para evitar el fraude de Ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, **actos o negocios jurídicos** realizados con el propósito de eludir el **pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad**, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de Ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente de fraude de Ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.»

COMENTARIO:

Este artículo, al igual que el artículo anterior, no estaba incluido en el proyecto de Ley remitido por el Gobierno. La redacción del mismo fue motivada en virtud de una enmienda transaccional.

La regulación del fraude de Ley estaba contenida en el artículo 24.2 de la anterior redacción de la LGT, remitiéndose para su regulación a la analogía y la interpretación extensiva. El indicado artículo exigía la prueba del propósito de eludir el impuesto, y la aportación por la Administración de la misma, en el expediente especial que se debía incoar al efecto. La tramitación del indicado procedimiento estaba regulada por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que fue derogado por el Real Decreto 803/1993, de 23 de mayo.

Se da nueva redacción íntegramente a los apartados 2 y 3, en donde se establecen las consecuencias derivadas de los actos ejecutados en fraude de Ley. El apartado 2 recoge en parecidos términos a los establecidos en el artículo 6.º 4 del Código Civil la consecuencia inmediata de la aplicación de la norma tributaria eludida, añadiendo la improcedencia de la aplicación de la norma de cobertura, esto es, las ventajas fiscales correspondientes a la norma dictada con distinta finalidad.

Junto a las modificaciones que se desprenden del texto remarcado, se debe señalar que la más relevante, si comparamos la antigua y la nueva redacción, es la relativa a la mención expresa de no imposición de sanciones. No obstante, debe señalarse que el artículo 6.º 3 del Real Decreto 1919/1979, indicaba que «No se impondrán sanciones como consecuencia de las nuevas liquidaciones derivadas de la resolución del expediente de fraude de Ley. No obstante, podrán exigirse por infracciones comprobadas con ocasión de la tramitación de dicho expediente». A este respecto, el texto remitido por el Congreso al Senado fue objeto de modificación en este último, al añadirse en el apartado tres, *in fine*, sin que «a estos solos efectos» proceda la imposición de sanciones.

ARTÍCULO 25 (Simulación).

«En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.»

COMENTARIO:

Al igual que los dos artículos anteriores, la modificación de la redacción de este precepto se produjo en la tramitación en el Congreso. El anterior artículo 25 recogía las denominadas interpretación jurídica (apartado 2.º) y económica (apartado 3.º). De la redacción actual, se desprende que la denominada interpretación económica, que atendía para la calificación del hecho imponible a las situaciones y relaciones económicas efectivamente realizadas por los interesados, queda sin efecto, o al menos no se contempla, en la calificación del hecho imponible. Por algún autor se había señalado que, desde el momento en que el hecho imponible se especifica dentro del ámbito jurídico, sólo desde la perspectiva de éste se debía atender a la calificación del mismo. No obstante el artículo 28 de la LGT, al definir el hecho imponible, sigue utilizando la expresión de, «presupuesto de naturaleza jurídica o económica».

ARTÍCULO 28 (El hecho imponible).

«1. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

2. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.»

COMENTARIO:

Este artículo asimismo se introdujo en la tramitación del proyecto en el Congreso, en virtud de una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario catalán. La modificación consiste fundamentalmente en la traslación del anterior artículo 25.2 al segundo apartado de este artículo, motivada fundamentalmente por razones técnicas, al entenderse que la ubicación de un precepto como éste debe realizarse dentro del Capítulo correspondiente al hecho imponible, en lugar del destinado a la interpretación. A consecuencia de esta modificación, como ya señalamos anteriormente, se suprime de nuestra legislación la denominada interpretación económica, sin que la misma tenga cabida dentro del modificado artículo 28, al entenderse según la enmienda presentada que la misma puede dar lugar al gravamen de manifestaciones de la capacidad contributiva, sin que exista una tipificación previa, lo cual puede suponer una vulneración del principio de seguridad jurídica.

La redacción del apartado 2 fue objeto de modificación en el Senado, al suprimirse la palabra «verdadera», que precedía a la expresión naturaleza jurídica, y referirse al presupuesto de hecho definido por la Ley, en lugar de al definido por las partes.

ARTÍCULO 37 (Responsables de la deuda tributaria).

«1. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o **deudores principales**, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.

2. Salvo precepto **legal** expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. **La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones.**

El recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente.

4. **En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance.**

Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal.

Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio.

5. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido **del deudor principal y de los demás responsables solidarios**, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan **adoptarse dentro del marco legalmente previsto**.

6. Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos.»

COMENTARIO:

El apartado 1, declaración de responsabilidad, extiende la misma tanto al supuesto de incumplimiento del sujeto pasivo, como al del deudor principal. A este respecto, el Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (en adelante RGR), en su artículo 11, bajo la rúbrica «Deudores principales de la deuda tributaria», señala por quién debe ser satisfecha en primer lugar la deuda tributaria, indicando al respecto que deberá ser satisfecha por el contribuyente, el sustituto, el que deba ingresar a cuenta o el retenedor en los casos allí contemplados.

Se consagra el principio de legalidad en la determinación de los casos de responsabilidad solidaria.

Respecto al contenido del primer párrafo del apartado tercero, se debe indicar que el artículo 12 del RGR señala que la responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT -el apartado e) se refiere a las sanciones pecuniarias- y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio. El artículo 14.3 del mencionado Reglamento tras establecer en el párrafo primero que salvo que una norma especial disponga otra cosa, la responsabilidad subsidiaria se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario, respecto a las sanciones pecuniarias, la responsabilidad no alcanzará a la misma, salvo que la sanción resulte de la participación del responsable en la infracción tributaria.

Respecto a la no extensión de la responsabilidad a las sanciones, el texto originario del proyecto de Ley se refería a las pecuniarias, suprimiéndose dicho término en la tramitación en el Congreso, al objeto de no introducir confusiones acerca de si la responsabilidad se extiende a las sanciones no pecuniarias.

El párrafo segundo, de nueva redacción, señala que el recargo de apremio será exigido al responsable una vez que haya transcurrido el período voluntario de pago, correspondiente a la deuda tributaria a la que la responsabilidad alcance.

El apartado 4, a excepción de su último párrafo, contiene una norma semejante a la de la anterior redacción del artículo 37.4 de la LGT, si bien ésta sólo se refiere a los responsables subsidiarios. En la redacción de la Ley 25/1995, junto a la notificación del acto administrativo de derivación de responsabilidad, se añade la necesidad del trámite de audiencia previa, el alcance de la responsabilidad y la expresión de los elementos esenciales de la liquidación que se le notifique. Asimismo, en su último párrafo se indica que el responsable gozará de plazo para realizar el pago en período voluntario, transcurrido el cual la responsabilidad se extenderá al recargo de apremio y será exigida en vía ejecutiva.

El apartado 5 reproduce el apartado cuarto anterior, con la única novedad de que la previa declaración de fallido se debe efectuar respecto del deudor principal, término este más amplio que el de sujeto pasivo, empleado en la legislación derogada, y a los demás responsables solidarios. Debe señalarse que, en el apartado 1, se hace mención al sujeto pasivo o deudor principal.

El apartado 6 corresponde al apartado 5 anterior.

ARTÍCULO 52 (Comprobación de valores).

«1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrá comprobarse por la Administración **tributaria** con arreglo a los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- b) Precios medios en el mercado.
- c) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- d) Dictamen de peritos de la Administración.
- e) Tasación pericial contradictoria.
- f) Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo.

2. El sujeto pasivo podrá, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el número anterior, dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviera previsto, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

Acordada la práctica de la tasación pericial contradictoria en los términos que reglamentariamente se determinen, si existiera disconformidad de los peritos sobre el valor de los bienes o derechos y la tasación practicada por el de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la hecha por el del sujeto pasivo, esta última servirá de base para la liquidación.

Si la tasación hecha por el perito de la Administración excede de los límites indicados, deberá designarse un perito tercero. A tal efecto el Delegado **de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente** u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma interesará, en el mes de enero de cada año de los distintos colegios profesionales y asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidas, el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros. Elegido uno por sorteo público de cada lista, las designaciones se efectuarán a partir del mismo, por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar y, salvo renuncia, a aceptar el nombramiento por causa justificada.

Cuando no exista colegio profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se interesará del Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

El perito de la Administración percibirá las retribuciones a que tenga derecho conforme a la legislación vigente. Los honorarios del perito del sujeto pasivo serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el tercer perito fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado, todos los gastos de la pericia serán abonados por el sujeto pasivo y, por el contrario, caso de ser inferior, serán de cuenta de la Administración y, en este caso, el sujeto pasivo tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios, lo que se realizará mediante depósito en el Banco de España, en el plazo de diez días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Delegación de **la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente** u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma la valoración por el tercer perito, se comunicará al interesado y, al mismo tiempo, se le concederá un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de honorarios depositados en el Banco de España.

3. Las normas de cada tributo reglamentarán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.»

COMENTARIO:

Este artículo, su redacción original dada por Ley 230/1963, fue modificada por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos para 1991, consistiendo la modificación en la adición en el apartado 2 de las reglas relativas al momento en que procede la solicitud de la tasación pericial contradictoria, eficacia de la valoración efectuada por el perito del sujeto pasivo y el procedimiento para la designación del tercer perito y pago de las costas.

Si se compara la redacción actual con la dada por la Ley de Presupuestos para 1991, hasta ahora vigente, se puede comprobar que las únicas diferencias son meramente terminológicas, estando justificada su inclusión en el proyecto, no por este motivo, pues existen otros artículos más necesitados de adaptación sin que los mismos hayan sido afectados por el proyecto, así, por ejemplo, el artículo 100.2 se refiere al Jurado Tributario, sino por la necesidad, manifestada en la propia Exposición de Motivos, de dotar de rango legal adecuado a todos los preceptos de la LGT que, en los últimos tiempos han sido objeto de modificación por la Ley de Presupuestos, siguiendo así el criterio manifestado, de forma expresa, por el Tribunal Constitucional (penúltimo párrafo de la Exposición de Motivos).

ARTÍCULO 58 (La deuda tributaria).

«1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, **por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.**

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

- a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
- b) **Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley.**
- c) El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente **a lo largo del período en el que aquél se devengue**, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.
- d) El recargo de apremio, y
- e) Las sanciones pecuniarias.»

COMENTARIO:

Las principales novedades introducidas en este artículo consisten en la modificación de la redacción dada al apartado 1, la inclusión del párrafo 2 b), la determinación del tipo aplicable para la fijación del interés de demora, y la supresión del apartado 2 c) -el recargo por aplazamiento o prórroga- y del apartado 3 -remisión reglamentaria-.

El apartado 1, al enumerar los componentes de la deuda tributaria, incluye junto a la cuota, los pagos a cuenta y fraccionados, cantidades a retener e ingresos a cuenta. A esta enumeración de los elementos de la deuda tributaria, la Ley 10/1985, que modificó la redacción de la LGT, llegaba a través del camino indirecto de incluir a los mismos como distintos componentes del tipo de la infracción administrativa de dejar de ingresar, regulada en el artículo 79 a). A este respecto, el actual artículo 79 a), en correspondencia con la modificación del artículo 58.1, sólo se refiere a la deuda tributaria.

Se introduce como nuevo apartado, el apartado 2 b), el recargo del artículo 61.3. Señalar que, el recargo indicado, ya se incluía con carácter específico por el anterior artículo 61.2, si bien al mismo no se refería el artículo 58 expresamente, como uno de los componentes de la deuda tributaria.

De otra parte, el tipo de interés aplicable para la cuantificación del interés de demora se modifica, en el sentido de que, frente a la aplicación con carácter fijo del que estuviera vigente al comienzo del devengo del mismo, se aplicará el tipo o tipos aplicables durante el período en que aquél se genere, pudiendo dar lugar, en el caso de que el tipo de interés varíe en el citado período, a la aplicación de un tipo variable. Esta modificación se produjo a consecuencia de una enmienda introducida por el Grupo Parlamentario vasco en el Congreso, justificándose la misma por la necesidad de incorporar a los intereses de demora las fluctuaciones que puedan producirse en el interés legal del dinero.

Se suprime la referencia a los recargos por aplazamiento y prórroga, como componentes de la deuda tributaria, al haber desaparecido los mismos del sistema tributario español.

Por último no se incluye remisión reglamentaria alguna respecto de los recargos de apremio, de aplazamiento y prórroga, a diferencia de la contenida en el anterior apartado 3.

ARTÍCULO 61 (Plazo de pago. Aplazamiento y Fraccionamiento).

«1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine **la normativa reguladora del tributo o, en su defecto, la normativa recaudatoria.**

2. El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de intereses de demora.

De igual modo se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo.

3. Los ingresos correspondientes a **declaraciones-liquidaciones**, o autoliquidaciones **presentadas** fuera de plazo sin requerimiento previo, **así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo** sufrirán un recargo del **20 por 100**, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse, **pero no de los intere-**

ses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente, con exclusión del interés de demora y de las sanciones, que en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley.

4. En los casos y en la forma que determine la normativa recaudatoria, la Administración tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, siempre que la situación económico-financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo.

Las deudas aplazadas deberán garantizarse, en los términos previstos en la normativa recaudatoria, excepto en los casos siguientes:

- a) Cuando las deudas sean inferiores a las cifras que fije el Ministro de Economía y Hacienda en atención a la distinta naturaleza de las mismas.
- b) Cuando el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara, sustancialmente, al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.»

COMENTARIO:

El apartado 1 de la actual redacción, a diferencia de la remisión única al RGR para determinar los plazos de pago de la deuda tributaria, se refiere tanto a la normativa recaudatoria, como a la propia de cada tributo.

El apartado 2, de nueva redacción, recoge en similares términos la regla contenida en el artículo 36 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, en donde se señala: «Las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán interés de demora, desde el día siguiente al de su vencimiento».

El párrafo segundo de este apartado, exigencia de interés de demora en los casos de suspensión, aplazamiento, fraccionamiento y prórroga, recoge la regla contenida en los apartados 3 y 4 de la anterior redacción.

La regulación de los recargos por ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo se reducen en su cuantía. Se fijan en el 20 con carácter general, cuando el ingreso se realice después de los doce meses siguientes al término del plazo voluntario y en el 5, 10 ó 15 por 100, según que el ingreso se

realice dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al fin del indicado plazo. La anterior redacción los fijaba en 50 y 10 por 100, si bien la línea divisoria estaba en el transcurso de los tres meses siguientes a la finalización del plazo en voluntaria.

Junto a la modificación del porcentaje de recargo, se introducen las siguientes variaciones:

- El recargo del 20 por 100, a diferencia del recargo del 50 por 100, no se configura como un recargo único, sino que sólo excluye la aplicación de la sanción, siendo procedente por tanto la exigencia de interés de demora, junto a la del propio recargo.
- En el caso del recargo del 5, 10 ó 15 por 100, sólo se modifica la determinación del momento hasta que procede su aplicación.
- Los casos de presentación sin ingreso, ni solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones, que según la anterior redacción supone la exigencia de un recargo único del 100 por 100 en vía de apremio, pasan a regirse por la regla general establecida en el primer párrafo de este apartado, esto es, aplicación del recargo correspondiente al tiempo transcurrido, con exigencia de interés de demora en el caso de transcurso de más de doce meses, y la aplicación del recargo de apremio, en todo caso (apartado 2, b), 1, Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria).

El apartado 4 apenas introduce novedades. Se añade, para los casos de concesión de aplazamiento y fraccionamiento, el requisito de que la situación económico-financiera del deudor le impida efectuar el pago, si bien esta circunstancia, no contemplada expresamente por la redacción anterior, se debe entender comprendida en la remisión que se hacía a la normativa recaudatoria, así el artículo 48 del RGR lo contempla, al establecerse en el mismo que la situación de tesorería le impida efectuar el pago al obligado.

Respecto a la dispensa de garantías, a que se refiere el apartado 4 de este artículo, se recoge lo dispuesto en el artículo 53 del RGR, según redacción del Real Decreto 448/1995 en sus apartados primero [apartado b)] y quinto [apartado a)].

ARTÍCULO 77 (Infracciones tributarias).

«1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.

2. Las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su legislación específica.

3. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas **y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley** que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes y, en particular, las siguientes:

- a) Los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes o sustitutos.
- b) Los retenedores **y los obligados a ingresar a cuenta.**
- c) La sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada.
- d) Las entidades en régimen de transparencia fiscal.
- e) **Los obligados** a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria, conforme a lo establecido en los artículos 111 y 112 de esta Ley y en las normas reguladoras de cada tributo.
- f) El representante legal de los sujetos **obligados** que carezcan de capacidad de obrar.

4. Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concurra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.
- d) **Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.**

5. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de la cuota, **importe de la retención o ingreso a cuenta, devolución, beneficio fiscal**, y recargos que, en su caso procedan, el correspondiente interés de demora.

6. En los supuestos en que **la Administración tributaria estime** que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento **administrativo** mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, **tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.**

La **sentencia condenatoria** de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración **tributaria** continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.»

COMENTARIO:

El apartado 2 establece en su primer punto una regla que ya se contenía en la normativa específica de las Leyes reguladoras de distintos impuestos, aun cuando la norma de remisión a las indicadas Leyes no se contenía en la redacción anterior, así el artículo 104 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 170 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contienen una previsión en este sentido.

En el apartado 3, junto a la inclusión de las entidades del artículo 33 de la LGT (entidades sin personalidad jurídica), como sujetos infractores, y la mención de los obligados a ingresar a cuenta, se modifica la redacción de algunos de los supuestos que, a título enunciativo, se incluyen de sujetos infractores, así, en el apartado d) se suprime la referencia a los socios de las entidades en régimen de transparencia, en concordancia con la supresión del artículo 88.2 d), el apartado e) sustituye la expresión personas físicas o jurídicas por la de obligados, y el apartado f) sustituye la expresión sujetos pasivos por la de sujetos obligados.

No obstante la inclusión de las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la LGT como sujetos infractores, la Instrucción novena de la Circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, indicaba que este tipo de entidades, en aquellos casos que según las Leyes tributarias tuvieran la condición de sujetos pasivos, merecerían la consideración de sujetos infractores.

En el apartado 4 se introduce el apartado d), dando carta de naturaleza a las denominadas actas o liquidaciones de rectificación, suprimiéndose la referencia al ingreso en distinta Administración en los casos de cifra relativa de negocios, si bien, este supuesto puede tener cabida en la nueva redacción que se da a esta letra d). A este respecto, se debe señalar que la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988, sobre la base de la doctrina del Tribunal Constitucional y de la contenida, en concreto, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1987, estableció que «no se consideraría constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente sus operaciones en contabilidad, obedeciendo la acción y omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma» (Instrucción segunda).

El apartado 5 se modifica de acuerdo con la nueva redacción del artículo 58.1.

Por último, en el apartado 6 se sustituye procedimiento sancionador por procedimiento administrativo, en el sentido de que una vez sean los Tribunales ordinarios los competentes para conocer de las conductas presuntamente constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria no podrá continuar la realización de actuación administrativa alguna, ya sea ésta de carácter sancionador o no. Se añaden como causas que permitirán la continuación de las actuaciones administrativas el sobreseimiento, el archivo de las actuaciones y la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

ARTÍCULO 78 (Infracciones simples).

«1. Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves **y no operen como elemento de graduación de la sanción.**

En particular, constituyen infracciones simples las siguientes conductas:

- a) **La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas.**
- b) **El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley.**
- c) **El incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal.**
- d) **El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.**
- e) **El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal.**
- f) **La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación.**

2. Las Leyes de cada tributo podrán tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos que, en su caso, podrán ser especificadas, dentro de los límites establecidos por la Ley, por las normas reglamentarias de los tributos.

3. Por su parte, los Reglamentos de desarrollo de esta Ley podrán especificar, dentro de los límites comprendidos en la misma, las infracciones y sanciones correspondientes al incumplimiento de los deberes de índole general antes mencionados.»

COMENTARIO:

La principal novedad de este artículo es la inclusión, a título enunciativo, de distintos supuestos de infracción simple, que podrán ser completados por los Reglamentos de desarrollo de la propia LGT, como dispone el apartado 3, si bien se mantiene la delimitación de esta clase de infracciones atendiendo al concepto de infracciones graves, a lo que se añade, que las conductas tipificadas como infracción simple, no operen como elemento de graduación de la sanción.

En el apartado 2 se introduce como novedad la remisión a las Leyes específicas de los tributos para la tipificación de este tipo de infracciones, si bien existen normas publicadas bajo la vigencia de la anterior redacción de la LGT, por ejemplo, el artículo 170 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que tipifican supuestos de infracciones simples.

ARTÍCULO 79 (Infracciones Graves).

«Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

- a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, **salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.**
- b) **No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.**
- c) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.
- d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.
- e) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad **en la parte en que dichas entidades no se encuentren sujetos a tributación por el Impuesto sobre Sociedades.**»

COMENTARIO:

En este artículo, junto a la inclusión de un nuevo apartado, se modifica la redacción de los apartados a) y e).

El apartado a) únicamente hace mención a la deuda tributaria, frente a la redacción anterior que también incluía a los pagos a cuenta o fraccionados, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener. La no inclusión de estas últimas está motivada por la definición que de la deuda tributaria se contiene en el artículo 58.1, en donde se alude a los mismos como elementos de la deuda tributaria indicada.

Junto a esta modificación, en la última parte del apartado a), se añaden dos causas que impiden que la falta de ingreso dé lugar al nacimiento de la infracción grave. La inclusión de esta modificación se operó en la tramitación del proyecto de Ley en el Congreso de los Diputados, al presentarse por distintos grupos políticos una enmienda de supresión a este apartado, uno de cuyos motivos estaba en la incompatibilidad de considerar, al margen de cualquier salvedad, la falta de ingreso como infracción tributaria grave, con lo dispuesto en los artículos 61 y 126 de la LGT, que prevén recargos específicos por ingresos fuera de plazo y por apremio.

Por este motivo se introdujo la salvedad citada, estando la remisión al artículo 61.2, en línea con la modificación introducida por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal, relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en que se atiende a la circunstancia de regularización de la situación tributaria con anterioridad a la notificación del inicio de actuaciones por la Administración tributaria, como causa de exención de la responsabilidad penal.

La inclusión del apartado b) está justificada porque la conducta allí descrita, si bien la misma consiste en el incumplimiento de un deber formal, cual es la falta de presentar una declaración, y por tanto se podría considerar a la misma como una infracción simple, dicha conducta implica, para los tributos que no son objeto de autoliquidación o declaración-liquidación, como consecuencia inmediata y directa, la falta de cumplimiento de la obligación de ingreso, motivo por el cual se debe incluir dentro de la categoría de las infracciones graves.

El apartado e) fue objeto de modificación, en virtud de una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario popular en el Congreso, al entender que en aquellos casos que la sociedad en régimen de transparencia deba tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, el régimen sancionador debe ser asimismo el general.

ARTÍCULO 80 (Sanciones).

«Las infracciones tributarias se sancionarán, según los casos, mediante:

1. Multa pecuniaria, fija o proporcional.

La multa pecuniaria proporcional se aplicará, salvo en los casos especiales previstos en el artículo 88, apartados 1 y 2 de esta Ley, **sobre la cuota tributaria y, en su caso, los recargos enumerados en el artículo 58.2, letra a)** de esta Ley, sobre las cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos.

2. Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones, o **ayudas** públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales.

3. Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.

4. Suspensión por plazo de hasta un año, del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

A estos efectos, se considerarán profesiones oficiales las desempeñadas por Registradores de la Propiedad, Notarios, Corredores Oficiales de Comercio y todos aquellos, que ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales o Corporaciones de Derecho Público.»

COMENTARIO:

En este artículo se introducen tres modificaciones, la primera de ellas en el apartado 1, en que se sustituye la expresión deuda tributaria por cuota y recargos del artículo 58.2 a), si bien el párrafo tercero de la anterior redacción se remitía a estos conceptos para definir la deuda tributaria a los efectos de la cuantificación de la multa proporcional.

Las otras dos modificaciones consisten en sustituir en el apartado 2 subvenciones públicas o crédito oficial, por subvenciones o ayudas públicas y en suprimir en el apartado 4 la referencia a los Agentes de Cambio y Bolsa.

ARTÍCULO 81 (Órganos competentes para la imposición de sanciones).

«1. Las sanciones tributarias serán acordadas e impuestas por:

- a) El Gobierno, si consisten en suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, **empleo o cargo público**.
- b) El Ministro de Economía y Hacienda o el órgano en quien delegue, cuando consistan en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o de la posibilidad de obtener subvenciones o **ayudas públicas** o en la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.
- c) Los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y **los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria** en la esfera central y **los Delegados especiales de dicha Agencia**, en la esfera territorial, si consisten en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, **salvo lo dispuesto en la letra anterior**.

- d) Los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y **los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria** en la esfera central y los Delegados o Administradores **de dicha Agencia, así como los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda**, en la esfera territorial, si consisten en multa pecuniaria fija.
- e) Los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos, si consisten en multa pecuniaria **proporcional**.

2. La imposición de sanciones no consistentes en multa se realizará mediante expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes. Se iniciará a propuesta del funcionario competente y en él se dará, en todo caso, audiencia al interesado antes de dictar el acuerdo correspondiente.

Cuando se proponga la imposición de varias sanciones que no consistan en multa y fueran distintos los órganos competentes para imponer cada una de ellas, resolverá el expediente el órgano superior de los competentes.

3. La interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de los actos impugnados y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas.

4. En todo caso, procederá la suspensión de la ejecución de la sanción cuando dicha ejecución afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva. Se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo.

5. La Administración tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto éstas fueran declaradas improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza.

6. Los órganos competentes de las Haciendas territoriales para la imposición de las sanciones serán los que ejerzan funciones análogas a los mencionados en el apartado primero de este artículo.»

COMENTARIO:

El apartado 1 establece los órganos competentes para la imposición de sanciones. Además de las modificaciones de carácter meramente terminológico, derivadas de la nueva organización de la Administración tributaria, tras la puesta en funcionamiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en este apartado se varía respecto a la legislación anterior, lo relativo a la competencia

para la imposición de sanciones que consistan en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, cuya concesión no corresponda al Ministro de Economía y Hacienda, ya que frente a la competencia que se atribuía en esta materia en la esfera territorial a los Delegados y Administradores, la misma se restringe únicamente a los Delegados especiales de la Agencia.

De otra parte se introduce la nueva redacción de su apartado 3, relativa a la no suspensión de la ejecución de las sanciones. El artículo 138.3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, señala que únicamente serán ejecutivas las sanciones cuando la resolución ponga fin a la vía administrativa. No obstante esta última regla, la misma no será aplicable al procedimiento tributario, en virtud de la especialidad del mismo, tal como recoge la Disposición Adicional quinta de la propia Ley 30/1992. Debe señalarse que el artículo 135, respecto del procedimiento de apremio, contiene una norma de la que se derivan los mismos efectos en cuanto a la suspensión del mismo, si bien la redacción allí utilizada es más clara al respecto.

El apartado 4 recoge, en cuanto a la ejecutividad de las sanciones, la suspensión de la misma en los casos en que su ejecución afectara al mantenimiento del nivel de empleo, señalándose a este respecto un caso en el que se da dicha circunstancia. A este respecto, debemos señalar, en nuestra opinión, que la incidencia sobre el mantenimiento del nivel de empleo no se produce únicamente en este caso, sino que el hecho que la sanción supere el importe indicado, dará lugar a la suspensión automática, debiéndose en el resto de los casos acreditar dicha circunstancia. También debemos señalar que la suspensión de la ejecutividad sólo alcanza respecto de la sanción, no respecto a los demás componentes de la deuda tributaria.

Respecto a la suspensión de la ejecutividad de los actos impugnados, no sólo de la sanción, el artículo 80 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (R.D. 1999/1981) señala que la interposición de reclamaciones económico-administrativas no suspenderá la ejecución de los actos impugnados, si bien el artículo 81 permite la suspensión a instancia del interesado, cuando se garantice en forma y cuantía suficiente.

Señalar por último que el apartado 4, al igual que el apartado 5, fueron introducidos durante la tramitación del proyecto de Ley en el Senado, en virtud de una enmienda transaccional de los Grupos Parlamentarios catalán y popular.

ARTÍCULO 82 (Graduación de las sanciones).

«1. Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:

- a) La comisión repetida de infracciones tributarias.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 10 y 50 puntos.

- b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria. **Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos.**
- c) **La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.**

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave el porcentaje de la sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos.

- d) **La ocultación a la Administración mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones, incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria derivándose de ello una disminución de ésta.**

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 25 puntos.

- e) **La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración.**
- f) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria.

2. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.

Los criterios establecidos en las letras e) y f) se emplearán, exclusivamente, para la graduación de las sanciones por infracciones simples. El criterio establecido en la letra d) se aplicará, exclusivamente, para la graduación de las sanciones por infracciones graves.

Reglamentariamente se determinará la aplicación de cada uno de los criterios de graduación.

3. La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule.»

COMENTARIO:

Se mantienen los siguientes criterios de graduación:

- Comisión repetida de infracciones [letra a) de la nueva redacción, letra c) redacción anterior].
- Resistencia, negativa u obstrucción [letra b) nueva redacción, letra d) redacción anterior].
- Trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados [letra f)].

Se suprimen como criterios de graduación, junto a la buena o mala fe, que era de aplicación general a las infracciones simples y graves, los criterios propios de las infracciones graves, capacidad económica [letra b)] y el perjuicio económico [letra g)].

El criterio de graduación contenido en la letra e) se modifica en el sentido de que con la redacción anterior, el mismo podía suponer un criterio atenuante o agravante de la sanción, ya que la misma señalaba el cumplimiento espontáneo y el retraso en el mismo, a diferencia de la nueva redacción, que únicamente se refiere a la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento del mismo, por tanto siempre actuará como criterio agravante de la sanción.

Como nuevos criterios de graduación se incluyen los enumerados en las letras c) y d). Dentro del criterio de la letra c), se hace referencia a la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, criterio este contemplado como una de las modalidades de mala fe por el artículo 13.1 b) del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar infracciones tributarias.

Respecto al criterio indicado en la letra d), la generalidad de los términos empleados puede dar lugar a su concurrencia en la mayoría de los casos contemplados en el artículo 79 de la LGT.

Respecto al criterio de graduación por conformidad con la propuesta de regularización [regulado en la letra g) de la anterior redacción del art. 82.2], el mismo no se incluye en el apartado 1, donde se regulan los criterios de graduación, pasando a configurarse como una causa de reducción de la sanción, en el apartado 3. Una de las principales modificaciones de este artículo consiste en que mediante la aplicación de este criterio de reducción su aplicación puede minorar la sanción por debajo del límite del 50 por 100 (art. 87.1), con lo cual la sanción mínima puede llegar a ser del 35 por 100 operando asimismo en los casos contemplados en el artículo 88. Al igual que en la normativa anterior, esta causa de reducción, sólo es de aplicación a las infracciones graves, si bien ello no se contemplaba en la propia redacción de este artículo, sino en el artículo 13.2 del Real Decreto 2631/1985.

Señalar por último que con la nueva redacción se especifican, a diferencia de la anterior, los criterios aplicables a las infracciones graves, a las simples, los criterios que son de aplicación indistinta a ambos tipos de infracciones, y asimismo se establecen, en puntos porcentuales, el incremento que podrá afectar a la sanción en los casos de infracciones graves. Hasta ahora la especificación indicada se encontraba en el artículo 11.2 del Reglamento sobre procedimiento sancionador.

ARTÍCULO 83 (Criterios de graduación de infracciones simples).

«1. Cada infracción simple será sancionada con multa de 1.000 a 150.000 pesetas, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado a que se refieren los artículos 111 y 112 de esta Ley se sancionará **con multas de 1.000 a 200.000 pesetas por cada dato omitido, falseado o incompleto que debiera figurar en las declaraciones correspondientes** o ser aportado en virtud de los requerimientos efectuados, sin que la cuantía total de la sanción impuesta pueda exceder del 3 por 100 del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción. Este límite máximo será de 5.000.000 de pesetas cuando los años naturales anteriores no se hubiesen realizado operaciones, cuando el año natural anterior fuese el del inicio de la actividad o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular. Si los datos requeridos no se refieren a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor, la cuantía total de la sanción impuesta no podrá exceder de 300.000 pesetas.

Si como consecuencia de la resistencia del sujeto infractor o del incumplimiento de sus obligaciones contables y formales, la Administración tributaria no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, la infracción simple inicialmente cometida se sancionará con multa que no podrá exceder del 5 por 100 del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción, sin que en ningún caso la multa pueda ser inferior a 150.000 pesetas. El límite máximo será de 8.000.000 de pesetas si los años naturales anteriores no se hubiesen realizado operaciones, o el año natural anterior fuese el de inicio de la actividad o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular. Cuando los datos no se refieran a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor, este límite máximo será de 500.000 pesetas.

3. Serán sancionadas en cada caso con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas las siguientes infracciones:

- a) La inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal.
- b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria.
- c) La transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuren en los libros y registros obligatorios.
- d) El incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.

- e) **El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.**
- f) La llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
- g) La falta de aportación de pruebas y documentos contables **requeridos por la Administración tributaria** o la negativa a su exhibición.

4. El incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales o profesionales será sancionado con multa de 1.000 a 150.000 pesetas.

5. Cuando las infracciones tributarias simples sancionadas consistan en el incumplimiento o en el cumplimiento incorrecto de los deberes de expedir y entregar factura y, en su caso, de consignar la repercusión de cuotas tributarias, que incumben a los empresarios o profesionales, la cuantía total de las multas impuestas en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 no podrá exceder del 5 por 100 del importe de las contraprestaciones del conjunto de las operaciones que hayan originado las infracciones correspondientes.

Cuando el sujeto infractor haya incumplido de manera general los deberes de colaboración en la gestión tributaria a que se refiere el apartado anterior, o la Administración tributaria no pueda por causa de aquél conocer el número de operaciones, facturas o documentos análogos, que hayan originado una infracción tributaria simple, en cada caso, será considerado responsable de una única infracción simple y sancionado con multa entre 25.000 y una cantidad igual al 5 por 100 del volumen de sus operaciones en el período de tiempo al que la comprobación se refiera.

6. Quienes, en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, no utilicen o faciliten su número de identificación fiscal, en la forma prevista reglamentariamente, serán sancionados con multa de 1.000 a 150.000 pesetas. Esta sanción se aplicará independientemente por cada infracción simple cometida. No obstante, cuando el sujeto infractor haya incumplido de manera general este deber de colaboración será considerado responsable de una única infracción simple y sancionado con multa entre 25.000 y 500.000 pesetas o, si el incumplimiento se hubiera producido en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, del 5 por 100 del volumen de sus operaciones en el período de tiempo al que la comprobación se refiera.

Cuando una entidad de crédito incumpla los deberes que específicamente le incumben a raíz de la indebida identificación de una cuenta u operación, de acuerdo con el apartado segundo del artículo 113 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, será sancionada con multa del 5 por 100 de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, con un mínimo de 150.000 pesetas o si hubiera debido proceder a la cancelación de la operación o depósito, con multa entre 150.000 y 1.000.000 de pesetas.

El incumplimiento de los deberes relativos a la consignación del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa del 5 por 100 del valor facial del efecto, con un mínimo de 150.000 pesetas.

La falta de presentación de las declaraciones o comunicaciones que las entidades de crédito deban presentar, acerca de las cuentas u otras operaciones cuyo titular no haya facilitado su número de identificación fiscal, así como la inexactitud u omisión de los datos que deban figurar en ellas, serán sancionadas en la forma prevista en el número 2 de este artículo.

7. La resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección o **recaudación** de los tributos **relativa** al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control y de cualquier otro antecedente o información de los que se deriven los datos a presentar o a aportar, así como a la comprobación o compulsión de las declaraciones o relaciones presentadas se sancionará con multa de 50.000 a 1.000.000 de pesetas.»

COMENTARIO:

El apartado 2 refunde los números 4 y 5 de la anterior redacción del artículo 83, variando para ello, en relación con la misma, la primera parte en la que al utilizar la expresión de incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, se abarca tanto la infracción de falta de presentación de declaraciones o relaciones o el no aportar datos (número 4), como la de presentar los mismos de modo inexacto o con omisión (número 5).

El apartado 3 recoge, en su letra e), el anterior apartado 2, pasándose a sancionar la conducta de retraso en la llevanza de contabilidad con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas, en lugar de 10.000 a 200.000. La Ley 25/1995 cambia la redacción de este apartado, pues la anterior señalaba llevanza de la contabilidad a que se refieren las Leyes mercantiles y fiscales, y la nueva redacción indica llevanza de contabilidad o de los registros establecidos por disposiciones fiscales, limitando el ámbito de esta infracción a la materia fiscal.

El apartado 4 es de nueva redacción, si bien la novedad es más aparente que real. La Disposición Adicional cuarta del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios, señala que el incumplimiento injustificado de las obligaciones exigibles en virtud de lo previsto en este Real Decreto, constituirá infracción tributaria simple que se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en la LGT. La LGT no contenía prescripción específica para la sanción de estas conductas, por lo que se debía aplicar en principio la regla general contenida en el artículo 83.1. Señalar que el importe de la sanción oscila entre las mismas cantidades que las fijadas por la norma general.

En relación con este apartado, también debemos indicar que la Ley 30/1985, de 30 de octubre, dentro de la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecía en el artículo 77.1.1.º la sanción de 50.000 a 150.000 pesetas por la presentación de la falsa declaración de baja. Este precepto no

se incorporó a la Ley 37/1992, por lo que este tipo de infracciones se debían sancionar bajo la norma general del artículo 83.1 anterior. Señalar que el artículo 12 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, considera como obligación o deber formal de gran trascendencia tributaria para la eficacia de la gestión tributaria, a las declaraciones de comienzo, modificación o cese de las actividades de los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, antecedente inmediato de las actuales declaraciones censales.

El apartado 5 reproduce casi textualmente, a excepción del orden de enunciación de las conductas infractoras, los párrafos segundo y tercero de la anterior redacción.

El apartado 6 mantiene la redacción del anterior apartado 7, a excepción de la inclusión del tercer párrafo, que recoge lo dispuesto en el artículo 113.2, quinto párrafo, de la Ley 33/1987, según redacción del artículo 84.1 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre.

El apartado 7 regula la conducta recogida en el apartado 6 anterior, si bien se le da un contenido más amplio, al hacer mención tanto a la Inspección, como a los órganos de Recaudación.

ARTÍCULO 84 (Sanciones no pecuniarias).

«Las infracciones establecidas en el apartado 2 del artículo anterior, sancionadas con multa igual o superior a 1.000.000 de pesetas, podrán ser sancionadas adicionalmente cuando de la infracción cometida se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria, con la pérdida, por un período máximo de dos años, del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales aplicables y de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, así como la imposibilidad de contratar durante el mismo tiempo con el Estado y otros entes públicos.»

COMENTARIO:

Este artículo restringe la aplicación de la anterior redacción dada al mismo por la Ley 10/1985, en el sentido de que además de elevar la cuantía de la sanción, sólo procederá cuando de la comisión de la infracción se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria.

También se debe indicar, que frente al carácter automático en la aplicación de esta sanción, la Ley 25/1995 señala «podrá», con lo que en principio la aplicación de esta sanción no será de aplicación inmediata cuando se den los supuestos de hecho contemplados en la misma.

Por último señalar que la modificación en la remisión a los apartados del artículo anterior son lógica consecuencia de la nueva redacción, si bien la anterior redacción se refería a los apartados 4, 5 (actual apartado 2) y 6 (actual apartado 7), suprimiéndose la remisión a este último apartado, no operando por tanto la aplicación de esta sanción no pecuniaria en los casos de resistencia, excusa o negativa.

ARTÍCULO 85 (Sanciones específicas de las personas que ostenten cargos de administración o dirección en entidades de crédito).

«Si el sujeto infractor fuese una entidad de crédito, además de las sanciones que resulten procedentes de acuerdo con el apartado 7 del artículo 83 de esta Ley, podrán ser impuestas a quienes ostenten en ellas cargos de administración o dirección y sean responsables de las infracciones conforme a la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, las sanciones previstas en los artículos 12 y 13 de esta última Ley.»

COMENTARIO:

Este artículo no contiene ninguna modificación, a excepción de la derivada a la referencia del apartado 7 del artículo 83.

ARTÍCULO 86 (Comisión de infracciones por autoridades, funcionarios o personas que ejerzan profesiones oficiales).

«Si los sujetos infractores fuesen autoridades, funcionarios o personas que ejerzan profesiones oficiales, **y siempre que de la infracción cometida se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria**, la multa que proceda, conforme al apartado 2 del artículo 83 de esta Ley, llevará aparejada la suspensión por plazo de un mes, si su cuantía fuera superior a **1.500.000 pesetas**, por plazo de seis meses, si fuera superior a **6.000.000 de pesetas**, y por plazo de un año, si fuera superior a **30.000.000 de pesetas**.»

COMENTARIO:

La regulación de la sanción fijada por esta norma, con la nueva redacción, modifica lo dispuesto en virtud de la redacción dada por la Ley 10/1985, en el sentido de que la misma, en la actualidad, sólo se remite a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 83, incumplimiento de los deberes de suministrar información, a que se refieren los artículos 111 y 112 de la LGT, frente al texto de la redacción anterior, en que esta sanción se establecía, además, atendiendo a la concurrencia de resistencia, negativa u obstrucción a la Inspección de los Tributos.

Asimismo, con la redacción actual, se exige que de la infracción cometida se deriven consecuencias de gran trascendencia para la gestión de los tributos. Se debe señalar que a esta circunstancia se refiere el artículo 82.1 f) de la LGT, y el artículo 12.2 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, si bien este último únicamente establece una serie de obligaciones formales consideradas de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria, sin llegar a definir este concepto jurídico.

Por último se eleva sustancialmente la cuantía de la multa que corresponda de acuerdo con el artículo 83.2, que opera en este caso como requisito previo para la imposición de la sanción no pecuniaria aquí regulada.

A diferencia de los supuestos contemplados en los dos artículos anteriores, en que la sanción no opera automáticamente, ya que en los mismos se dice, «podrán ser sancionadas» o «podrán ser impuestas», de lo dispuesto en este artículo se desprende que la sanción deberá operar automáticamente, si bien como ya quedó indicado, es necesario que concurra la existencia de un concepto jurídico indeterminado, como es, que se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria.

ARTÍCULO 87 (Sanciones por infracciones tributarias graves. Regla general).

«1. Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 50 al **150 por 100** de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente **y sin perjuicio de la reducción fijada en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.**

2. Asimismo, serán exigibles intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se **practique la liquidación que regularice la situación tributaria.**

3. Cuando el importe del perjuicio económico correspondiente a la infracción tributaria grave represente más del 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse y excediera de **5.000.000 de pesetas**, concurriendo, además, **alguna de las circunstancias previstas en el artículo 82, apartado 1, letras b) o c) de esta Ley** o bien resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria, por parte de los sujetos infractores, éstos **podrán ser sancionados**, además, con:

- a) La pérdida, durante un plazo de **hasta** cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o **ayudas públicas** y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales.
- b) Prohibición, durante un plazo de **hasta** cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.»

COMENTARIO:

Se reduce el límite máximo a aplicar a las infracciones graves, del triple de las cuantías a que se refiere el artículo 80.1 se pasa al 150 por 100, y además se contempla la posibilidad de que el importe mínimo pueda ser inferior al 50 por 100, cuando opere la reducción contemplada en el artículo 82.3, de dar conformidad a la propuesta de regularización.

En el apartado 2, respecto al *dies ad quem*, al término final para el cálculo de los intereses de demora, se sustituye la expresión, del día en que se sancionen las infracciones, por la de el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria. A este respecto, el artículo 69.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT) señala que se enten-

derá impuesta la sanción, si el acta fuese de conformidad, el día correspondiente a la fecha del acta, y en el caso de las actas de disconformidad, al transcurrir el período de alegaciones, y si hubiese un segundo período, al término de éste. De esta manera, se amplía el cómputo del plazo de demora, ya que de acuerdo con el artículo 60 del RGIT, para las actas de conformidad, salvo que exista acuerdo del Inspector-Jefe, la liquidación se entiende producida por el transcurso del plazo de un mes desde la fecha del acta, y para las actas de disconformidad, el apartado cuarto del indicado artículo señala, que el acto de liquidación deberá dictarse por el Inspector-Jefe, en el plazo del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones.

En aquellos casos que el acto de liquidación se dicte por el Inspector-Jefe transcurrido el plazo de un mes, ante las dudas que pudieran plantearse acerca del cómputo final del período de devengo del interés de demora, la Instrucción 7/1995, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, señala que a los efectos del día en que se practique la liquidación, se estará a lo preceptuado en el artículo 60 del Real Decreto 939/1986, conforme al cual deberá practicarse la liquidación transcurrido un mes desde la fecha del acta, cuando sea de conformidad, o transcurrido un mes desde la finalización del período de alegaciones, salvo que el Inspector-Jefe ordene completar las actuaciones practicadas, cuando sea de disconformidad. De lo indicado entendemos que en aquellos casos en que la liquidación, en el caso de actas de disconformidad, se practique transcurrido el plazo de un mes, los intereses de demora como máximo se deberán calcular hasta la fecha en que se cumpla el indicado plazo de un mes.

La sanción adicional no pecuniaria, regulada en el apartado 3 de este artículo, se modifica en el sentido de no establecer un plazo mínimo (la redacción anterior señalaba un plazo mínimo de dos años), y requerir junto a la existencia de que el perjuicio económico sea superior al 50 por 100, que exceda de 5.000.000 de pesetas, en lugar de 500.000. Asimismo, se exige la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 82.1, letras b) o c), añadiendo, entendemos que con carácter reiterativo, «o bien resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria», pues esta circunstancia es la definida en idénticos términos por la letra b) del artículo 82.1. Esta sanción, frente al carácter automático que debería tener con la anterior redacción, al igual que en los casos de los artículos 84 y 85 se señala que, «podrán ser sancionados».

ARTÍCULO 88 (Sanciones por infracciones tributarias graves. Reglas específicas).

«1. Cuando las infracciones consistan en la determinación de cantidades, gastos o partidas negativas a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, propias o de terceros, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de la cuantía de los referidos conceptos, **sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.**

Cuando las infracciones consistan en la indebida acreditación de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 de las cantidades indebidamente acreditadas, **sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.**

Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este apartado serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente mediante la compensación o deducción de los conceptos aludidos, o por la obtención de devoluciones derivadas de los mismos.

2. Las entidades en régimen de transparencia fiscal **en la medida en que no estén sometidas a tributación por el Impuesto sobre Sociedades** serán sancionadas:

- a) Con multa pecuniaria proporcional del **20 al 60 por 100** de la diferencia entre las cantidades reales a imputar en la base imponible de los socios y las declaradas, **sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.**
- b) Tratándose de infracciones cometidas en la imputación de deducciones, bonificaciones y retenciones, con multa pecuniaria proporcional del **50 al 150 por 100** de la cuantía indebida de las mismas, **sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.**

3. Las infracciones graves consistentes en la falta de ingreso de tributos repercutidos, **de ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie** o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional en cuantía del **75 al 150 por 100, sin perjuicio de la reducción recogida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.»**

COMENTARIO:

En este artículo, junto a las modificaciones introducidas en la cuantía de las sanciones por las infracciones cometidas por las sociedades en régimen de transparencia, en donde de una sanción fija del 20 ó 50 por 100, se pasa a una sanción que podrá alcanzar del 20 al 60 por 100 en el primer caso, y del 50 al 150 por 100 en el segundo, se opera la reducción de la sanción para el caso de tributos repercutidos, ingresos a cuenta y retenciones, que pasa del tramo del 150 al 300 por 100, al del 75 al 150 por 100.

Se añade el párrafo tercero en el apartado 1, relativo a la deducción de las sanciones, correspondientes a infracciones que cometidas en un período impositivo, pudieran producir efectos en períodos ulteriores y, por tanto, ser objeto de sanción dos veces la misma conducta. La norma indicada es reproducción textual de lo dispuesto en el artículo 17.1 del Real Decreto sobre procedimiento sancionador, si bien la reproducción es parcial, ya que la LGT no incluye la excepción a la citada regla, contenida en el segundo párrafo del artículo 17.1, en donde se indica que la citada regla no se aplicará cuando las infracciones ulteriores se cometan con posterioridad a la rectificación de las infracciones a que se refiere el artículo 79 c) de la LGT [hoy 79, letra d)].

En el régimen aplicable a las sociedades transparentes, se suprimen los anteriores apartados b) y d) del número 2. El apartado b) se suprime, si bien el mismo quedó vacío de contenido tras la publicación de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, al modificarse la redacción del artículo 12 de la

Ley 44/1978 y limitar la imputación en la base imponible del Impuesto sobre la Renta correspondiente de los socios sólo a las bases imponibles positivas de las sociedades transparentes, operándose lo que la doctrina ha denominado régimen de semitransparencia.

Respecto a la supresión del apartado d), relativo a las infracciones cometidas por los socios, correlativas a las de la sociedad transparente, su justificación está en la modificación introducida en el artículo 77.3 d), ya que la Ley 25/1995 sólo señala como sujeto infractor a la entidad en régimen de transparencia fiscal, suprimiendo la expresión «y los socios o miembros de las mismas a quienes les sean imputables los respectivos resultados sociales».

Debe señalarse, que tras la modificación en el porcentaje a aplicar a las infracciones cometidas por las sociedades en régimen de transparencia, en donde de un porcentaje fijo se pasa a un porcentaje que puede oscilar entre un límite máximo y uno mínimo, se debe entender que en estos casos los criterios de graduación del artículo 82 deberán ser aplicables a este tipo de sanciones.

El apartado 3 introduce dos modificaciones, además de la relativa a la modificación de la cuantía de la sanción. La primera de las novedades es la enunciación, junto a los tributos repercutidos y las retenciones, de los ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie. Esta modificación está en orden con lo establecido por la Ley 14/1985, de régimen fiscal de Determinados Activos Financieros, y la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en que se da carta de naturaleza a la categoría de ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie. Debe señalarse que frente a la regla aplicable a las retenciones, en que se aplica la sanción tanto sobre las cantidades retenidas, como sobre las que se hubiera debido retener, en el caso de los ingresos a cuenta, del tenor literal del texto, no parece que se aplique esta regla sobre los ingresos a cuenta que se deberían haber realizado, siendo ambas figuras géneros de una misma especie, y por tanto deberían someterse a un mismo tratamiento.

La segunda novedad, la posibilidad de que la sanción sea inferior al límite mínimo del 75 por 100, está motivada por lo dispuesto en el artículo 82.3, ya referida.

ARTÍCULO 89 (Responsabilidad, extinción y límites).

«1. La responsabilidad derivada de las infracciones se extingue por el pago o cumplimiento de la sanción o por prescripción.

2. Las sanciones tributarias **firmes** sólo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda. **La solicitud se formulará previa petición del interesado por el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o por sus Delegados Especiales cuando la ejecución de la sanción impuesta afectare grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjere grave quebranto para los intereses generales del Estado.**

3. A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones.

4. En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado.»

COMENTARIO:

La única novedad de este artículo es la relativa a la regulación de la condonación graciable de sanciones. A diferencia de la redacción anterior, tanto la originaria, como la dada por la Ley 10/1985, no se exige como requisito previo la renuncia expresa al ejercicio de toda acción de impugnación, si bien al hacer referencia a las sanciones tributarias firmes, entendemos que el efecto, en un caso y en otro, será el mismo, esto es, sólo se podrá solicitar respecto de sanciones tributarias sobre las que no se deba o se pueda recurrir, no obstante con la nueva redacción, cabe la posibilidad de que la sanción se recurra y con posterioridad, una vez firme la resolución que declare su procedencia, se solicite la condonación.

En cuanto a los casos en que procede, de la redacción dada, parece desprenderse, que únicamente se podrá solicitar la condonación de la sanción, cuando la ejecución de la misma afectare grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo. Conviene señalar, que en parecidos términos a los de este artículo, el artículo 81.4 establece la suspensión de la ejecución de la sanción, cuando de la misma se deriven efectos contrarios al mantenimiento del empleo, indicando que en todo caso procederá, si la sanción a garantizar excede del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios.

De la conjunción de lo dispuesto por ambos artículos, al emplear expresiones parecidas, se podría derivar que lo dispuesto en la última parte del apartado 4 del artículo 81, cuando indica que la ejecución de la sanción afecta fundamentalmente al nivel de empleo, si la sanción a garantizar excede del 15 por 100 de los parámetros allí indicados, podría ser de aplicación al caso de condonación de sanciones.

Entendemos que no procede la aplicación del artículo 81.4, aun cuando en el mismo no se utilice expresión alguna, del tipo, a los efectos de este artículo se entenderá..., que restrinja la aplicación del mismo a otros casos, debido a que en el caso de la condonación se exige que la sanción sea firme, y por tanto no susceptible de recurso, a diferencia de los casos de suspensión, que están contemplando precisamente el caso en que la sanción por haber sido objeto de recurso, no ha adquirido firmeza.

Por último debemos señalar, que el apartado 1, a diferencia de la redacción anterior, no incluye dentro de los modos de extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de una infracción, a la condonación. Entendemos que hubiera sido procedente la inclusión de la misma en el apartado 1, debido a que en cuanto a la extinción de la responsabilidad, opera del mismo modo que el pago y la prescripción, sin perjuicio de que las otras dos circunstancias también impliquen la extinción de los demás elementos de la deuda tributaria, a que se refiere el artículo 58 de esta Ley.

ARTÍCULO 96 (Colaboración en la gestión de los tributos).

«1. La colaboración social en la gestión de los tributos podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Dicha colaboración podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) Campañas de información y difusión.
- b) Educación tributaria.
- c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.
- d) Asistencia en la realización de declaraciones.
- e) Régimen de estimación objetiva de bases tributarias.

2. Asimismo, la colaboración social podrá llevarse a cabo mediante la participación de las entidades, instituciones y organismos a que se refiere el apartado 1 en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias.

3. La Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones.

4. La Administración tributaria elaborará periódicamente publicaciones de carácter divulgativo en las que se recojan las contestaciones de mayor trascendencia y repercusión a las consultas formuladas a la misma.»

COMENTARIO:

Este artículo, fue introducido en virtud de una enmienda de adición formulada por el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso, motivada, según se expone en la misma, con la finalidad de potenciar la colaboración social en la gestión de los tributos, para fomentar, de esta manera, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

ARTÍCULO 101 (Modos de iniciar la gestión de los tributos).

«La gestión de los tributos se iniciará:

- a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor **o del obligado a ingresar a cuenta** conforme a lo previsto en el artículo 35 de esta Ley.

- b) De oficio, y
- c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos.»

COMENTARIO:

Se mantiene la redacción de este artículo, dada por la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987.

La Ley 21/1986, en relación con la redacción original de la Ley 230/1963, modificó el artículo 101, al suprimir el apartado d) del mismo, en donde se señalaba que la gestión de los tributos se podía iniciar por denuncia pública.

Este artículo, en la redacción dada al mismo en el proyecto de Ley remitido por el Gobierno, no incluía variación alguna respecto a la vigente en ese momento, que correspondía a la dada por la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987. La inclusión en el proyecto de Ley, aun manteniendo la redacción anterior, estaba justificada por la necesidad de dar cobertura legal a este precepto.

La modificación en el texto aprobado por la Ley 25/1995, respecto a la redacción primitiva del proyecto, se debe a una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya, en el Congreso.

ARTÍCULO 103 (La denuncia pública).

«1. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria conforme a los artículos 111 y 112 de la presente Ley, **y podrá ser realizada por las personas físicas o jurídicas que tengan capacidad de obrar en el orden tributario, con relación a hechos o situaciones que conozcan y puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o de otro modo puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos.**

2. Recibida una denuncia, se dará traslado de la misma a los órganos competentes para llevar a cabo las actuaciones que procedan.

3. Las denuncias infundadas podrán archivarse sin más trámite.

4. No se considerará al denunciante interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma.»

COMENTARIO:

En el apartado 1, además de las modificaciones que se derivan del texto resaltado, se suprime la primera parte de la anterior redacción, en donde se señalaba: «La actuación investigadora de los órganos administrativos podrá iniciarse como consecuencia de una denuncia».

El apartado 2 es de nueva redacción, si bien no añade novedad alguna en relación a las actuaciones que tradicionalmente acompañan a la presentación de la denuncia.

En relación con el archivo de las denuncias, la anterior redacción remarcaba el carácter de que fueran manifiestamente infundadas.

En el apartado 4, se modifica la expresión «actuación investigadora», por «actuación administrativa».

Se suprime el apartado 3, donde se establecía el desarrollo reglamentario de los requisitos formales y la tramitación especial de la misma.

ARTÍCULO 107 (La Consulta tributaria).

«1. Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Las consultas se formularán por los sujetos pasivos o, en su caso, obligados tributarios mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación en el que, con relación a la cuestión planteada, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria:

- a) Los antecedentes y las circunstancias del caso.
- b) Las dudas que suscite la normativa tributaria aplicable.**
- c) Los demás datos y elementos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.**

2. Salvo en los supuestos previstos en los apartados 4 y 5 de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria. No obstante, el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta, hubiese cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes, siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

3. Asimismo, podrán formular consultas debidamente documentadas los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

No incurrirán en responsabilidad, en los términos del apartado anterior, los obligados tributarios que hubiesen cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación a las referidas consultas.

4. La contestación a las consultas escritas tendrán carácter vinculante para la Administración tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Inversiones en activos empresariales efectuadas en España por personas o entidades residentes y no residentes, siempre y cuando la consulta se formule por la persona o entidad residente y no residente con carácter previo a la realización de la inversión.
- b) Incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.
- c) Operaciones intracomunitarias realizadas por empresas de distintos Estados miembros de la Unión Europea.
- d) Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.
- e) Cuando las Leyes de los tributos o los Reglamentos comunitarios así lo prevean.

Reglamentariamente se determinará el alcance de los supuestos previstos en las letras anteriores así como el procedimiento para la tramitación y contestación de estas consultas.

Salvo en el supuesto de que se modifique la legislación o que exista jurisprudencia aplicable al caso, la Administración tributaria estará obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

5. Tendrá, asimismo, carácter vinculante, en los términos que reglamentariamente se determinen, la contestación a consultas escritas formuladas por:

- a) **Las empresas o representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la Administración competente y con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal de la empresa.**
- b) **Las entidades de crédito y las de seguros, en relación con el régimen fiscal de los activos financieros y de los seguros de vida ofrecidos con carácter masivo a través de contratos de adhesión, siempre y cuando la consulta se formule con carácter previo a su difusión o divulgación.**

6. La competencia para contestar las consultas establecidas en este precepto corresponderá a los **centros directivos del Ministerio de Economía y Hacienda** que tengan atribuida la **iniciativa del procedimiento para la elaboración de disposiciones** en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su propuesta o interpretación.

7. **Los obligados tributarios** no podrán entablar recurso alguno contra la contestación a las **consultas recogidas en este precepto**, sin perjuicio de que puedan hacerlo contra el acto o actos administrativos **dictados de acuerdo con los criterios manifestados en las mismas.**»

COMENTARIO:

La modificación de este artículo no estaba incluida en el primitivo proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes. Su inclusión se debe a una enmienda presentada por el Grupo socialista en el Congreso, si bien también se presentaron enmiendas a este artículo, con la finalidad de incluirlo en la Ley de Modificación, por los Grupos Parlamentarios popular, catalán y vasco, aunque estas últimas regulaban la contestación a la consulta con carácter vinculante en todos los casos, frente a la propuesta en la enmienda presentada por el Grupo socialista, que limita el carácter de vinculante a los supuestos contemplados en los apartados 4 y 5 de este artículo.

Se mantiene por tanto el doble carácter de vinculante y no vinculante de las contestaciones a las consultas, ampliándose los supuestos de vinculación, ya que la redacción anterior sólo los limitaba a los casos en que una Ley expresamente lo dispusiera y a los de inversiones extranjeras, recogiendo la redacción actual, junto a estos supuestos, los contemplados en las letras b), c) y d) del apartado 4, los casos en que así lo prevea un Reglamento comunitario y los del apartado 5.

Respecto a la regulación de las contestaciones no vinculantes, se mantiene, en general, el régimen aplicable a las mismas según la redacción anterior, si bien se añade la posibilidad de que la consulta se formule por determinadas entidades u organizaciones, distintas del sujeto pasivo u obligado tributario, a las que se refiere el apartado 3, remitiéndose al apartado 2 respecto a los requisitos que deben reunir las consultas, para que las mismas operen como causa de exclusión de la responsabilidad. La formulación de consultas por personas distintas del sujeto pasivo u obligado tributario

se había contemplado con anterioridad a la Ley 25/1995, así el artículo 53 de la Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, que regulaba la formulación de consultas vinculantes sobre la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableció que las mismas se podían formular exclusivamente por organizaciones o entidades legalmente reconocidas de naturaleza sindical, colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales y las federaciones que, en su caso, agrupen a los anteriores.

Debe indicarse, que a diferencia de la redacción anterior, y de lo previsto en el apartado 4, no se prevén en el apartado 2 las consecuencias que a estos efectos se deben derivar de las modificaciones de la legislación aplicable a la situación de hecho contemplada en la consulta, cambio legislativo cuya lógica consecuencia es que tras el mismo no operará la exención de responsabilidad.

La regulación de las contestaciones vinculantes se efectúa en los apartados 4 y 5. El primero enumera una serie de supuestos, sin requerir al efecto que la consulta se realice por persona o entidad determinada, a diferencia de los casos contemplados en el apartado 5, en el que se requiere que la consulta se formule por empresas o representantes de los trabajadores, o por entidades de crédito.

Para los supuestos del apartado 4, se determinan los requisitos que deben concurrir para que la contestación vincule a la Administración de igual modo a lo establecido en el apartado 2, relativo a la exención de responsabilidad en las contestaciones no vinculantes, a excepción de la mención a la modificación legislativa o a la existencia de jurisprudencia aplicable al caso concreto, como supuestos en que cesa la vinculación de la Administración a la contestación.

En los supuestos del apartado 5, únicamente se realiza una remisión reglamentaria a los efectos de las consultas allí contempladas, sin que en principio se contemplen los requisitos, ni los casos en que cese el efecto vinculante para la Administración.

ARTÍCULO 111 (Colaboración con la Administración tributaria).

«1. Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

De acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, en particular:

- a) Los retenedores **y los obligados a ingresar a cuenta** estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales.

- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor, vendrán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración tributaria.

A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

- c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo, están obligados a informar a los órganos y agentes de recaudación ejecutiva y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales.

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos **individualizados** relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad, de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito, y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se efectuarán previa autorización del Director **del Departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, del Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente. Los requerimientos individualizados** deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren.

La investigación realizada en el curso de actuaciones de comprobación o de investigación inspectora para regularizar la situación tributaria de acuerdo con el procedimiento establecido en el párrafo anterior, podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentra dicho origen y destino.

4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, están obligados a colaborar con la Administración **tributaria** para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria de que dispongan, salvo que sea aplicable:

- a) El secreto del contenido de la correspondencia.
- b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

El secreto del protocolo notarial abarca los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración **tributaria** no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

A efectos del artículo 8.º, apartado 1, de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, **de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen**, se considerará autoridad competente al **Ministro de Economía y Hacienda, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a sus Delegados territoriales.**»

COMENTARIO:

El artículo 111.3 fue declarado inconstitucional, en su último inciso, por Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 1994, por vulneración del artículo 134 de la Constitución. En el recurso interpuesto, junto a la causa señalada, también se alegó la posible inconstitucionalidad del mismo por posible contravención del artículo 18, apartados 1 y 4 de la Constitución, al infringir el derecho a la intimidad personal y familiar, que la misma reconoce. El Tribunal Constitucional, al entender que el indicado inciso vulneraba el artículo 134, no entró en el segundo de los motivos de inconstitucionalidad. Entendemos que hubiera sido oportuno que en la indicada sentencia se hubiera pronunciado el Tribunal Constitucional en la segunda de las cuestiones planteadas, al objeto de evitar posibles incertidumbres en relación con sucesivas redacciones de este precepto, en la que como la actual, salvado el defecto de la ubicación de este precepto, vuelvan a pender problemas de constitucionalidad en cuanto al contenido del mismo.

El artículo 111, en su nueva redacción, adecua sus términos a la nueva estructura de la Administración tributaria, y de otra parte, modifica la redacción del inciso cuestionado por el Tribunal Constitucional. Así, la redacción que al mismo se dio por la Ley de Presupuestos de 1992 decía: «La investigación podrá comprender la información relativa al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago». La nueva redacción limita el contenido de esta facultad, al señalarse que la investigación dirigida a obtener el origen o destino del cheque u orden de pago, no podrá extenderse más allá de la identificación de la persona o cuenta, en la que se encuentra el origen o destino.

Asimismo, el artículo 111.3 es objeto de modificación, al referir el procedimiento, en él incluido, a los requerimientos individualizados de información sobre movimientos bancarios, frente a la redacción anterior, aplicable tanto a los requerimientos genéricos, como a los individualizados. De esta modificación, no queda claro si el sentido de la misma es restringir el procedimiento para la solicitud de la información bancaria sólo a los requerimientos que se realicen con carácter específico, o bien, entender que en el caso de los requerimientos genéricos sobre esta materia, se deberán realizar al amparo del apartado 1 de este artículo. En el caso de entender procedente la primera de las interpretaciones dadas, entendemos que previamente al requerimiento sobre información del contenido de las cuentas bancarias sí que sería válido que por la Administración tributaria se hiciese un primer requerimiento genérico acerca de la titularidad de determinadas cuentas, en base a lo dispuesto en el artículo 111.1, y posteriormente en base a la información obtenida, se procediera, de acuerdo con los requisitos formales establecidos en el apartado 3, a la solicitud de la información sobre el movimiento de las cuentas bancarias.

Por último indicar, que el contenido del apartado 6 de la anterior redacción, utilización de los datos obtenidos en virtud del deber de colaboración con la Administración tributaria, se traslada al artículo 113, con alguna modificación.

ARTÍCULO 112 (Colaboración con la Administración tributaria, en relación a determinadas personas o entidades).

«1. Las autoridades, cualesquiera que sea su naturaleza, los jefes o encargados de oficinas civiles o militares del Estado y de los demás entes públicos territoriales, los organismos autónomos y sociedades estatales; las Cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las Mutualidades de Previsión Social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración **tributaria** cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle a ella y a sus agentes apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Participarán, asimismo, en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones documentales o pecuniarias, **de acuerdo con lo previsto en las Leyes o normas reglamentarias vigentes.**

2. A las mismas obligaciones quedan sujetos los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales.

3. Los Juzgados y Tribunales deberán facilitar a la Administración **tributaria**, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de que conozcan, respetando, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales.

4. La cesión de aquellos datos de carácter personal, objeto de tratamiento automatizado, que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 111, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito, tampoco será de aplicación lo que, respecto a las Administraciones públicas, establece el apartado 1 del artículo 19 de la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal.»

COMENTARIO:

La única novedad introducida en este artículo está en la inclusión de un nuevo apartado, el 4, manteniendo en lo demás la redacción que a este artículo se había dado por la Ley 10/1985.

El artículo 11.1 de la Ley Orgánica 5/1992 establece con carácter general: «Los datos de carácter personal objeto de tratamiento automatizado sólo podrán ser cedidos para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del afectado». No obstante este precepto, en el apartado 2 del indicado artículo se establecen una serie de excepciones, en las que no será exigible el consentimiento del afectado y, entre otros supuestos, se indica:

- a) Cuando una Ley prevea otra cosa.
- b) Cuando la cesión se produzca entre las Administraciones públicas en los supuestos previstos en el artículo 19.

El artículo 19.1 señala que no podrán ser objeto de cesión entre distintas Administraciones públicas para el ejercicio de competencias diferentes o que versen sobre materias distintas los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones públicas, salvo cuando la cesión estuviera prevista en la norma de creación del fichero o por disposición posterior de igual o superior rango que regule su uso.

Mediante la redacción del apartado 4, de un lado se cumple la previsión del artículo 11.2 a) de la Ley Orgánica 5/1992 y, de otro, se deja sin efecto la previsión del artículo 19.1, si bien entendemos que no se cumple íntegramente el mandato contenido en la propia Ley Orgánica, ya que la misma prevé como mecanismos de exclusión del mandato contenido en su artículo 19, o bien la

norma de creación del fichero, o por disposición que siendo de igual o superior rango a la de creación del fichero, regule su uso, circunstancia esta que no se da en la LGT. Señalar por último, en cuanto a las posibles dudas que puede plantear el hecho que una Ley ordinaria deje sin efecto lo dispuesto por una Ley Orgánica, que el artículo 19 de la Ley Orgánica 5/1992, aunque el mismo esté ínsito en una Ley Orgánica, según dispone la Disposición Final tercera del indicado texto, tiene carácter de Ley ordinaria.

ARTÍCULO 113 (Carácter de los datos obtenidos por la Administración tributaria).

«1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones **tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:**

- a) **La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.**
- b) **La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.**
- c) **La colaboración con la Tesorería General de la Seguridad Social para el correcto desarrollo de los fines recaudatorios encomendados a la misma.**
- d) **La colaboración con cualesquiera otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.**
- e) **La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación, en el marco legalmente establecido.**

2. Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieren corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito público, la Administración tributaria se limitará a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito, sin perjuicio de que pueda iniciar directamente, **a través del Servicio Jurídico competente**, el oportuno procedimiento mediante querrela.

3. La Administración tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, dará publicidad a la identidad de las personas o entidades que hayan sido sancionadas, en virtud de resolución firme, por infracciones tributarias graves de más de **10.000.000** de pesetas, **siempre que concurren, además, las siguientes circunstancias:**

- **Que el importe del perjuicio económico correspondiente a la infracción tributaria represente más del 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse.**
- **Que el sujeto infractor hubiera sido sancionado durante los cinco años anteriores y mediante resolución firme por una infracción grave por el mismo tributo o por dos infracciones graves por tributos cuya gestión corresponda a la misma Administración pública.**

La expresada cuantía se entenderá referida a cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, se referirá al año natural en el caso de tributos periódicos o de declaración periódica. En los demás tributos se entenderá referida a cada concepto por el que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

La información indicará, junto con el nombre y apellidos o la denominación o razón social del sujeto infractor, la cuantía de la sanción que se le hubiere impuesto y el tributo al que afecte.

Las sentencias firmes por delitos contra la Hacienda Pública serán objeto de la misma publicidad que las infracciones tributarias graves.»

COMENTARIO:

La nueva redacción de este artículo, recoge en parte el contenido de la anterior redacción del artículo 111.6 en sus números 1 [apartado 1 a)] y 2 (apartado 2), junto a la propia del artículo 113.

El contenido del apartado 1 a) es el único caso que en la redacción anterior se contemplaba su utilización para fines distintos de los tributarios encomendados al Ministerio de Economía y Hacienda, si bien se señalaba, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de delitos monetarios de contrabando, contra la Hacienda Pública y, en general, de cualesquiera delitos públicos.

El apartado 3, con pequeñas salvedades, reproduce el anterior artículo 113.2, si bien en cuanto a la publicidad de las personas o entidades infractoras, se incrementa el importe de la sanción, de cinco a diez millones, para que la misma pueda ser publicada, añadiéndose además la conjunción de los requisitos de perjuicio económico y de comisión repetida de infracciones.

Se suprime la posibilidad, contemplada en el anterior apartado 1, de que por el Ministro de Hacienda se acordara la publicación de bases y cuotas tributarias referidas a determinados tributos o contribuyentes.

ARTÍCULO 121 (Liquidaciones provisionales de oficio).

«1. La Administración **tributaria** no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos.

2. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, en los términos que se describen en el artículo 123 de esta Ley, tras efectuar, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada.»

COMENTARIO:

En este artículo se incluye un nuevo apartado, el 2, en el que se regulan determinadas actuaciones de comprobación abreviada, pasando el anterior apartado 2, necesidad de motivación de los aumentos de bases determinados por la Administración, al artículo 124, en el que se incluye como letra a) del apartado 1.º.

ARTÍCULO 123 (Actuaciones de comprobación abreviada).

«**1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.**

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

2. Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que, en ningún caso, se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

3. Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.»

COMENTARIO:

El apartado 1 y el primer párrafo del apartado 2 recogen, en términos similares, lo que ya se había establecido para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el artículo 99 de la Ley 18/1991, reguladora del mismo. En el texto remitido por el Congreso de los Diputados al Senado, el primer párrafo del apartado 2 admitía la posibilidad, en estos casos, que a solicitud del sujeto pasivo se procediera a la comprobación total del hecho imponible, en cuyo caso la comprobación a realizar por la Administración tributaria, debería alcanzar a la totalidad de los elementos del mismo. Esta posibilidad fue suprimida en el texto aprobado por el Senado, no recogiendo en el texto aprobado definitivamente por el Congreso.

La principal novedad introducida por este artículo radica en la posibilidad que por la Administración tributaria (término amplio, que en principio puede incluir tanto a los órganos de Inspección como de Gestión), en los supuestos de devoluciones tributarias, se podrá requerir al sujeto pasivo los registros y documentos establecidos en las normas tributarias relativos a sus actividades empresariales o profesionales, al objeto de que la Administración pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

Señalar que algún autor ya ha indicado la necesidad de que en base al calado de la modificación introducida, ya que la misma va dirigida sobre todo a los órganos de Gestión, el citado artículo 123 requiere un pronto desarrollo reglamentario.

ARTÍCULO 124 (Notificación de las liquidaciones tributarias).

«1. Las liquidaciones tributarias se notificarán a los sujetos pasivos con expresión:

- a) De los elementos esenciales de aquéllas. **Cuando supongan un aumento de la base imponible respecto de la declarada por el interesado, la notificación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que lo motivan.**
- b) De los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con indicación de plazos y **órganos** en que habrán de ser interpuestos, y
- c) Del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

2. Las liquidaciones definitivas, aunque no rectifiquen las provisionales, deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado en forma reglamentaria.

3. En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. **El aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo, con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.**

4. Podrá disponerse por vía reglamentaria en qué supuestos no sea preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración **tributaria** así lo advierta por escrito al presentador de la declaración, documento o parte de alta.»

COMENTARIO:

Este artículo prácticamente mantiene su redacción, con la salvedad de que el requisito exigido en la redacción del anterior artículo 121.2, motivación de los incrementos de base, se incluye ahora dentro de los requisitos de la notificación de las liquidaciones.

En el caso de tributos de cobro periódico o por recibo, se señala expresamente que deberá notificarse motivadamente al sujeto pasivo, entendemos que individualmente, el aumento de base tributaria sobre la resultante de la declaración presentada. Este requisito de notificación motivada de los aumentos de base, en los tributos de cobro periódico o por recibo, se puede entender incluido en la regla general del anterior artículo 121.2, hoy artículo 124.1 a), no obstante referirse éstos a la base imponible y aquél a la base tributaria, si bien entendemos, que debido a que la regla de notificación motivada de los aumentos de la base imponible, se incluye dentro de la norma que regula las notificaciones individualizadas, en aras de evitar confusiones, se incluye expresamente dentro de este apartado.

ARTÍCULO 126 (La recaudación de los tributos. Períodos).

«1. La recaudación de los tributos se realizará mediante el **pago voluntario** o **en período ejecutivo**.

2. **El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de esta Ley.**

3. **El período ejecutivo se inicia:**

- a) **Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso.**
- b) **En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquélla.»**

COMENTARIO:

El artículo 126 es el primero de los artículos del Capítulo destinado a la regulación del procedimiento de recaudación en la LGT, modificándose por la Ley 25/1995 la totalidad de los artículos (126 a 139) del mismo.

En el artículo 126 se configuran las dos fases sucesivas del procedimiento de recaudación, el pago voluntario y el pago en período ejecutivo, fijándose el punto de inflexión entre una y otra, en que una vez vencido el plazo de pago en voluntaria, la Administración tenga conocimiento de una deuda tributaria liquidada y no ingresada. En período voluntario, para las deudas autoliquidadas y las que son objeto de declaración-liquidación, el pago puede ser en plazo o extemporáneo, pero en cualquier caso espontáneamente.

La redacción de este artículo precisa con mayor claridad la diferenciación entre uno y otro período, a diferencia de lo establecido en la redacción anterior a la Ley 25/1995, ya que el artículo 128.1 señalaba que el procedimiento de apremio se iniciaba cuando, vencido el plazo de ingreso en período voluntario, no se hubiese satisfecho la deuda tributaria, pudiendo derivarse de esta declaración que los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones efectuados extemporáneamente, sin requerimiento previo, quedarán incursos en la vía de apremio, posibilidad esta que no se ajusta al contenido del anterior artículo 61.2.

La redacción del artículo 126 evita esta confusión, al requerir para el inicio de la vía de apremio, que haya finalizado el plazo reglamentario para realizar el ingreso y, que no se acompañe a la declaración-liquidación o autoliquidación el ingreso correspondiente, por tanto en aquellos casos en que el ingreso se realice aun cuando hubiera vencido el plazo para su ingreso en período voluntario, las declaraciones-liquidaciones o las autoliquidaciones no devengarán el recargo de apremio.

ARTÍCULO 127 (Efectos del inicio del período ejecutivo).

«1. El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta.

Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado 3 de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

2. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el artículo 126.3, por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

3. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente.

Si el deudor no hiciere el pago dentro del plazo que reglamentariamente se establezca, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

4. La providencia anterior, expedida por el órgano competente, es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los **obligados al pago**.

5. El deudor deberá satisfacer las costas del procedimiento de apremio.»

COMENTARIO:

El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 y el de los intereses de demora correspondientes a la deuda no ingresada. Los efectos indicados, la regulación anterior los anudaba al vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario, mientras que la Ley 25/1995 los sitúa en relación con el inicio del período ejecutivo, que puede no coincidir con la finalización del plazo de ingreso en voluntaria, así los ingresos extemporáneos.

No obstante, si se ingresa la deuda tributaria antes de que se haya notificado al deudor la providencia de apremio, el recargo será del 10 por 100, no devengándose intereses de demora por el período transcurrido desde el inicio del período ejecutivo. En aquellos casos, que en lugar de realizar el ingreso, durante este plazo previo a la notificación de la providencia de apremio, se solicite aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de la deuda, se puede plantear la duda de si el recargo de apremio correspondiente ha de ser el general del 20 por 100, o si es de aplicación el del 10 por 100, correspondiente a los casos contemplados en el párrafo segundo del artículo 127.1.

Asimismo, el inicio del período ejecutivo supone que la recaudación se efectuará por el procedimiento administrativo de apremio (apartado 2), abriéndose un período para su pago, y en caso de no hacerse, se procederá al embargo (apartado 3). El procedimiento se iniciará mediante la notificación de la providencia de apremio, definiéndose ésta de igual modo que el empleado por el artículo 129 de la anterior redacción, para definir la certificación de descubierto.

La configuración del procedimiento de apremio, como función ejercida directamente por órganos administrativos, no teniendo intervención en la actualidad personas ajenas a los indicados órganos administrativos, que hasta tiempo relativamente reciente se les encargaba la encomienda de recaudación, implica la innecesariedad de la certificación de descubierto, cumpliendo los efectos, que al indicado documento correspondían, la providencia de apremio.

ARTÍCULO 128 (Medidas cautelares).

«1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado.

2. Las medidas podrán adoptarse cuando el deudor realice actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública, siempre que se refieran a una deuda ya liquidada.

3. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

La medida cautelar podrá consistir en alguna de las siguientes:

- a) Retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública.
- b) Embargo preventivo de bienes o derechos.
- c) Cualquier otra prevista en una Ley.

El embargo preventivo se asegurará mediante su anotación en los registros públicos correspondientes o mediante el depósito de los bienes muebles embargados.

4. Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán, aun cuando no haya sido pagada la deuda tributaria, si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

Las medidas cautelares podrán prorrogarse o convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. En otro caso, se levantarán de oficio.

5. Se podrá acordar el embargo preventivo de **dinero** y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.

Asimismo podrán intervenir los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.»

COMENTARIO:

En este artículo se regulan las medidas cautelares, estableciendo el apartado 3 que podrán consistir en la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba hacer la Hacienda Pública, en el embargo, regulado en el artículo 131 y siguientes de esta Ley, así como en cualquier otra forma contemplada en la Ley.

Las medidas cautelares tienen una causa genérica o mediata, la existencia de indicios racionales de que el cobro se verá frustrado o gravemente dificultado (apartado 1), y una causa específica o inmediata, la realización por el deudor de actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública.

La adopción de las mismas requiere la existencia de una deuda ya liquidada. A este respecto conviene señalar que este requisito fue introducido en el texto aprobado por el Senado, manteniéndose en el texto definitivo, contemplándose tanto en el primitivo texto remitido por el Gobierno al Congreso de los Diputados, como en el aprobado en primera vuelta en éste, la posibilidad de adoptar este tipo de medidas antes de practicar la correspondiente liquidación.

El apartado 4 regula el momento final. El artículo 54.3 del RGR, modificado por Real Decreto 448/1995, prevé la posibilidad de adoptar medidas provisionales oportunas para garantizar el cobro de una deuda durante la tramitación del procedimiento de aplazamiento.

Se establece el principio de proporcionalidad de las medidas cautelares, en relación con el daño que se pretenda evitar.

El apartado 5 reproduce el anterior artículo 133, si bien se añade al embargo preventivo de mercancías, el de dinero.

ARTÍCULO 129 (El procedimiento administrativo de apremio).

«1. El procedimiento de apremio será exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes es exclusiva de la Administración tributaria.

2. Dicho procedimiento no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o continuación no se suspenderá por la iniciación de aquéllos, salvo cuando proceda de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales, o en las normas del apartado siguiente.

3. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la Ley en atención a su naturaleza, en el caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

- a) **Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente cuando el embargo efectuado en el curso del mismo sea el más antiguo.**
- b) **En los supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, aquel procedimiento tendrá preferencia para la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo en el curso del mismo, siempre que dicho embargo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal.**

4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, podrá, en su caso, suscribir acuerdos o convenios concertados en el curso de los procesos concursales para lo que se requerirá únicamente autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.»

COMENTARIO:

Este artículo regula el carácter del procedimiento de apremio y la concurrencia de procedimientos, en términos similares a los regulados en los artículos 93 y 95 del RGR.

El apartado 2 señala la no suspensión del procedimiento de apremio por el inicio de procedimientos judiciales, ni otros procedimientos de ejecución, salvo en los casos de concurrencia de procedimientos (posibilidad contemplada en el art. 93.1 del RGR, si bien allí se establece genéricamente, mientras el art. 129 regula expresamente los casos de concurrencia), y en los supuestos establecidos en la Ley de Conflictos Jurisdiccionales (el art. 95 del RGR señala como excepción a la aplicación de las reglas allí establecidas sobre la concurrencia de procedimientos la resolución en contra de los órganos judiciales competentes en materia de conflictos de jurisdicción).

El apartado 3 establece las reglas de preferencia en caso de concurrencia, distinguiendo entre procedimientos singulares de ejecución, que se estará al momento en que se efectuó el embargo, en términos similares a los del párrafo a) del artículo 95.1 del RGR, si bien allí se establece la regla para los casos de concurrencia de procedimientos administrativos de apremio, y para el caso de concurrencia con procesos o procedimientos concursales o universales se estará a la fecha del embargo en relación con la fecha de inicio del proceso concursal, frente a los distintos casos contemplados en el apartado b) del artículo 95.1 del RGR.

El apartado 4 prevé la posibilidad de que la Hacienda Pública pueda suscribir convenios o acuerdos en procesos concursales, en los mismos términos contemplados en el artículo 39 de la Ley General Presupuestaria, con la única diferencia que aquí la determinación del órgano autorizante se efectúa por remisión reglamentaria, frente a la determinación del órgano competente de la Agencia, por el artículo 129.

ARTÍCULO 130 (Ejecución de garantías).

«Si la deuda estuviera garantizada mediante aval, prenda, hipoteca o cualquier otra garantía, se procederá en primer lugar a ejecutarla, lo que se realizará en todo caso por los órganos de recaudación competentes a través del procedimiento administrativo de apremio.»

COMENTARIO:

Reproduce la anterior redacción del artículo 131.2 de la LGT, redacción dada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

ARTÍCULO 131 (Embargo. Orden de prelación).

«1. El embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, los intereses que se hayan causado o se causen **hasta la fecha de ingreso en el Tesoro** y costas del procedimiento, **con respeto siempre al principio de proporcionalidad**.

2. En el embargo se guardará el orden siguiente:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios o pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Establecimientos mercantiles o industriales.
- f) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- g) Frutos y rentas de toda especie.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

3. **Siguiendo el orden anterior, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración, hasta que se presuma cubierta la deuda; se dejará para el último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del deudor.**

A solicitud del deudor se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda que los que preferentemente deban ser trabados y no se causare con ello perjuicio a tercero.

4. **No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables con carácter general por las Leyes ni aquellos de cuya realización se presuma que resultaría fruto insuficiente para la cobertura del coste de dicha realización.**

5. **Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, las siguientes personas:**

- a) **Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.**

b) Los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

- c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes.»

COMENTARIO:

El apartado 1 viene a reproducir el anterior artículo 131.1, añadiendo que en el embargo se respetará el principio de proporcionalidad, en línea con lo establecido en el artículo 128.3, en que se señala que las medidas cautelares habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar.

El apartado 2 sigue la misma enumeración que el anterior apartado 3 del artículo 131 de la LGT, si bien en éste se indicaba que el orden de los bienes a embargar se guardará, cuando no exista garantía o ésta fuera insuficiente, regla esta que se deriva de lo dispuesto en el artículo 130, y que por tanto seguirá siendo de aplicación.

El apartado 3 recoge en parecidos términos y de forma esquemática la norma contenida en el artículo 115 del RGR, añadiendo la posibilidad, contenida en su segundo párrafo, de alterar el orden de embargo, a solicitud del deudor, siempre que no se prive de eficacia a la actuación administrativa y no se perjudique a tercero.

El apartado 4 se refiere a la inembargabilidad de bienes o derechos, en los mismos términos del artículo 114 del RGR.

En el apartado 5 se regula la responsabilidad solidaria de las personas que dificulten la realización del embargo. El apartado c) regula el supuesto contemplado en el anterior artículo 131.4 de la LGT y el 116.2 del RGR. Se incluyen como novedad los supuestos de los apartados a) y b), si bien el segundo caso se regula por el artículo 116.1 del RGR, estableciéndose allí que la citada conducta dará lugar a la incoación de expediente sancionador, sin perjuicio de las acciones penales que procedan.

ARTÍCULO 132 (Embargo de fondos, valores o bienes depositados en entidades financieras).

«1. Cuando la Administración **tributaria** tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda, sin necesidad de precisar los datos identificativos y la situación de cada cuenta, depósito u operación **existentes en la referida oficina**. Tratándose de valores, si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria, en el momento del embargo, se deduce que los existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el apartado 1 del artículo 131, se concretarán por el órgano de recaudación los que hayan de quedar trabados.

2. Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares, sólo se embargará la parte correspondiente al deudor. A estos efectos, en el caso de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa frente al depositario o de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.

3. Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el cobro de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones a que se refieren los artículos 1.449 y 1.451 de la Ley de Enjuiciamiento Civil respecto del importe de dicha cuenta correspondiente al sueldo, salario o pensión de que se trate, considerándose como tal el último importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto.»

COMENTARIO:

El apartado 1 reproduce la anterior redacción del artículo 128.5, 2.º párrafo de la LGT, incluyéndose el primer párrafo del indicado artículo 128.5 como artículo 133.1 de la actual redacción.

Se añaden los apartados 2 y 3.

El apartado 2 recoge la norma contenida en el artículo 120.3 del RGR, modificado por Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo. Con anterioridad a la publicación del Real Decreto indicado, para el caso de cuentas indistintas, el RGR permitía la posibilidad de embargar la totalidad del saldo.

El apartado 3, también de nueva redacción, extiende la limitación de los artículos 1.449 y 1.451 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, asimismo contemplada en el artículo 123 del RGR, a las cuentas en que habitualmente se efectúe el cobro de sueldos, salarios o pensiones, señalando que la limitación se referirá al último importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto.

ARTÍCULO 133 (Facultades de los órganos de recaudación).

«1. Los órganos de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda tributaria, para asegurar o efectuar su cobro, y **ostentarán** cuantas facultades reconocen a la Administración **tributaria** los artículos 110 a 112 de esta Ley, **con los requisitos allí establecidos. Asimismo, y a tales efectos, el Director del Departamento de Recaudación o, en su caso, el Delegado competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán autorizar que las investigaciones realizadas afecten al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.**

2. **Todo obligado al pago de una deuda deberá manifestar, cuando la Administración tributaria así lo requiera, bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con el orden previsto en el apartado 2 del artículo 131 de esta Ley.**

3. Los órganos de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales necesarias para la ejecución de los actos que se dicten en el curso del procedimiento de apremio.

Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos que al efecto se dictaren por los órganos de recaudación, éstos podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución subsidiaria de los mismos, mediante acuerdo del órgano competente.

4. Cuando en el ejercicio de estas facultades o en el desarrollo del procedimiento de apremio sea necesario entrar en el domicilio del afectado, o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o, en su defecto, la oportuna autorización judicial.

5. Las diligencias extendidas en el ejercicio de sus funciones recaudatorias a lo largo del procedimiento de apremio por funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de recaudación, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

6. Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de recaudación serán considerados agentes de la autoridad cuando lleven a cabo las funciones recaudatorias que les correspondan. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la gestión recaudatoria.»

COMENTARIO:

El apartado 1 recoge el contenido de la anterior redacción del artículo 128.5, primer párrafo de la LGT. Dicho párrafo fue declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 1994, por los mismos motivos, ya señalados, que el artículo 111.3, último inciso, al entender el Alto Tribunal que el medio empleado para la modificación del indicado artículo vulneraba lo dispuesto en el artículo 134 de la Constitución Española.

Respecto a la obtención de información para el embargo, señala el artículo 113 del RGR las distintas fuentes de información que las Unidades de Recaudación pueden recopilar, indicando en el apartado d), del número 1, las que ofrezca voluntariamente el propio obligado al pago, sin perjuicio de la obligación de suministrar información con trascendencia para la recaudación de los tributos, que corresponde a toda persona natural o jurídica, pública o privada, a requerimiento de los órganos y agentes de recaudación ejecutiva, a que se refiere el apartado 2 de este artículo 113.

El párrafo segundo del apartado 3 atribuye a los órganos de recaudación, en caso de incumplimiento por el obligado tributario de las resoluciones o requerimientos dictados en el procedimiento, la posibilidad de la ejecución subsidiaria de los mismos. Esta facultad también se atribuía por el artículo 141.3 del proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes, respecto a los órganos de inspección y en relación a las resoluciones y requerimientos que se dictaren por los mismos, si bien como ya ha quedado señalado, el citado precepto no ha sido recogido en la redacción de la Ley 25/1995.

El apartado 4 establece, para entrar en el domicilio del afectado o efectuar registros en el mismo, la necesidad de obtener el consentimiento de aquél o en su defecto la oportuna autorización judicial. Este artículo, a diferencia del artículo correspondiente, el 130, en la redacción anterior a la Ley 25/1995, que indicaba domicilio del deudor, se refiere al domicilio del afectado. La actual redacción del artículo 141, relativo a las facultades de la Inspección de los Tributos, hace mención del domicilio particular de cualquier español o extranjero.

El apartado 5, en idénticos términos a los empleados en el artículo 145.3 de la LGT, respecto a las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos, otorga a las diligencias extendidas en el procedimiento de apremio la naturaleza de documento público.

En el apartado 6, se atribuye la consideración de agente de la autoridad a los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de recaudación. El artículo 6.º del RGIT contiene semejante declaración, si bien añade «a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos, de hecho o de palabra...».

En el último punto de este apartado se recoge en los mismos términos, sustituyendo autoridad pública por autoridad gubernativa, la anterior redacción del artículo 139 de la LGT, la obligación de prestar por éstas protección y auxilio necesario para el ejercicio de la gestión recaudatoria.

ARTÍCULO 134 (Embargo).

«1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Hecho el embargo, se notificará al deudor y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del deudor cuando sean gananciales los bienes embargados y a los condueños o cotitulares de los mismos.

2. Si los bienes embargados fueren inscribibles en un Registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el Registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por funcionario del órgano competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo. La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 71 de esta Ley.

3. Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración podrá disponer su depósito en la forma que se determine reglamentariamente.

4. Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad en la dirección de la actividad hace previsible la producción de perjuicios irreparables en la solvencia del deudor, el Director del Departamento competente de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.»

COMENTARIO:

El apartado 1 regula la notificación del embargo en parecidos términos a los del artículo 115 del RGR, si bien en éste se hace mención de la notificación al interesado y al cónyuge en su caso.

El apartado 2 regula la anotación preventiva de embargo, en parecidos términos a la anterior redacción del artículo 132.

El apartado 4 prevé la posibilidad, contemplada en el artículo 131.6 c) del RGR, de nombramiento de un funcionario que intervenga la gestión del negocio, en caso de embargo de establecimiento mercantil o industrial.

ARTÍCULO 135 (Suspensión del procedimiento de apremio).

«1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas.

2. Se suspenderá inmediatamente el procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida.»

COMENTARIO:

El artículo 135 reproduce el contenido de los apartados 1.º y 2.º del artículo 101 del RGR.

El artículo 136 de la LGT, en su redacción originaria, establecía el principio general de no suspensión del procedimiento de apremio, cualquiera que fuera la impugnación formulada, si no se ingresa la deuda, se garantiza con aval bancario o se consigna su importe.

ARTÍCULO 136 (Tercerías).

«1. Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio de los bienes o derechos embargados o cuando un tercero considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

2. Tratándose de una reclamación por tercería de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes controvertidos, **una vez que se hayan tomado las medidas de aseguramiento que procedan, sin perjuicio de que se pueda continuar dicho procedimiento sobre el resto de los bienes o derechos del obligado al pago que sean susceptibles de embargo hasta quedar satisfecha la deuda, en cuyo caso se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes objeto de la reclamación sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante.**

3. **Si la tercería fuera de mejor derecho**, proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería.

4. **La normativa recaudatoria determinará el procedimiento para tramitar y resolver las reclamaciones de tercería.»**

COMENTARIO:

El artículo 136 regula las tercerías de dominio y de mejor derecho, dando nueva redacción a la regulación de las mismas.

La regulación anterior en la LGT se encontraba en el artículo 136.2, en donde se establecía como efecto de la interposición de la tercería de dominio o de otra acción de carácter civil la suspensión del procedimiento de apremio en lo que respecta a los bienes o derechos controvertidos, una vez que se haya llevado a efecto el embargo o anotación preventiva. El artículo 171 del RGR, así como el artículo 180 de su antecesor, el Reglamento de 1968, distinguen nítidamente una y otra clase de tercerías, utilizando a este respecto la expresión de tercería de dominio y de tercería de mejor derecho, frente a la expresión contenida en la anterior redacción de la LGT, en donde se menciona, junto a la tercería de dominio, a otra acción de carácter civil.

Si en la expresión «otra acción de carácter civil» se entienden incluidas las denominadas tercerías de mejor derecho, interpretación que a nuestro juicio debe ser la correcta, entendemos que tanto los efectos que a la interposición de la tercería de mejor derecho se establecían en el anterior artículo 181.5 del Reglamento de 1968, como los que se establecen en el artículo 171.3 del actual Reglamento, incurrirían en un exceso normativo, al permitirse en ambos artículos que el procedimiento de apremio continúe hasta la enajenación de los bienes, frente a la norma contenida en la anterior redacción del artículo 136.2 de la LGT en que señalaba la suspensión del procedimiento, una vez se haya efectuado el embargo o la anotación preventiva.

La Ley 25/1995 distingue claramente los distintos efectos que a un tipo u otro de tercería corresponden, siguiendo al respecto el criterio indicado en las normas reglamentarias, criterio que a nuestro juicio es el acertado, en tanto que en nada beneficia al tercerista de mejor derecho o a la Administración actuante la suspensión del procedimiento, frente a la procedencia de la citada suspensión, por el contrario, cuando lo que se discute es el derecho de dominio sobre los bienes embargados al deudor.

ARTÍCULO 137 (Adjudicación de bienes).

«1. **La enajenación de los bienes embargados se llevará a efecto mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.**

2. El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación a la Hacienda Pública de los bienes embargados cuando no lleguen a enajenarse por el procedimiento regulado **reglamentariamente.**

El importe por el que se adjudicarán dichos bienes será el de la deuda no pagada, sin que exceda del 75 por 100 de la valoración que sirvió de tipo inicial en el procedimiento de enajenación.

3. En cualquier momento anterior al de la adjudicación de bienes se podrán liberar los bienes embargados pagando la deuda tributaria, las costas **y los intereses posteriores devengados** durante el procedimiento.»

COMENTARIO:

Este artículo recoge como novedad más significativa el primer apartado, incorporando como apartados 2 y 3, con algunas matizaciones, el anterior contenido de los artículos 134 y 135 de la LGT.

Señalar que las formas de enajenación se regulan en el artículo 143 del RGR, de igual modo al indicado en el apartado 1 de este artículo.

ARTÍCULO 138 (Motivos de oposición a la providencia de apremio).

«1. Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Pago **o extinción de la deuda.**
- b) Prescripción.
- c) Aplazamiento.
- d) Falta de notificación de la liquidación **o anulación o suspensión de la misma.**

2. **La falta de notificación de la providencia de apremio será motivo de impugnación de los actos que se produzcan en el curso del procedimiento de apremio.»**

COMENTARIO:

Se regulan los motivos de oposición a la providencia de apremio, introduciendo como novedades las siguientes:

Se añade en el párrafo a) la expresión «o la extinción de la deuda». Esta novedad es más terminológica que real, en el sentido que la expresión pago debe ser interpretada a estos efectos, no en su sentido usual de entrega de dinero, sino como lo hace el artículo 1.156 del Código Civil que lo asemeja a cumplimiento.

En el apartado d) se añade la expresión anulación o suspensión de la liquidación.

Se suprimen los apartados d) y e), defecto formal en la certificación o documento que inicie el procedimiento y, omisión de la providencia de apremio, estableciéndose en el apartado 2 de este artículo, que serán motivo de impugnación de los actos administrativos que se produzcan en el curso del procedimiento de apremio la falta de notificación de la providencia de apremio.

ARTÍCULO 139 (Órganos de Gestión Recaudatoria. Convenios).

«1. Salvo precepto legal en contrario, la recaudación en período ejecutivo de las deudas tributarias cuya gestión corresponda a la Administración General del Estado o a las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de la misma se efectuará, en su caso, a través del procedimiento de apremio, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. En virtud de convenio con la Administración o ente interesado, que habrá de publicarse en el "Boletín Oficial del Estado", la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá asumir la gestión recaudatoria de recursos tributarios cuya gestión no le corresponda de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior.»

COMENTARIO:

En este artículo, de nueva redacción, se regula la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, atribuyéndose a la misma la recaudación en vía ejecutiva de los tributos que corresponda su gestión al Estado y la posibilidad, que mediante convenio, la misma asuma la gestión recaudatoria de otra Administración o ente. Ambos supuestos se regulan en el artículo 4.º del RGR, si bien aquí se refiere a entes públicos, frente al término ente empleado por la Ley 25/1995, arbitrándose asimismo la posibilidad de que por los órganos del Ministerio de Economía y Hacienda se realice la gestión recaudatoria en vía ejecutiva de los recursos propios de las Comunidades Europeas y otras entidades supranacionales, así como la que corresponda al Estado español, en virtud de las normas sobre asistencia mutua, respecto de las deudas a satisfacer a otros Estados miembros de las Comunidades Europeas.

ARTÍCULO 142 (Examen de la documentación por la Inspección).

«1. Los libros y la documentación del sujeto pasivo, **incluidos los programas informáticos y archivos en soporte magnético**, que tengan relación con el hecho imponible, deberán ser examinados por los inspectores de los tributos, en el domicilio, local, escritorio, despacho u oficina de aquél en su presencia o en la de la persona que designe.

2. Tratándose de registros y documentos establecidos por norma de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

3. **Para la conservación de la documentación mencionada en los apartados anteriores y de cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, se podrán adoptar las medidas cautelares que se estimen precisas al objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración. Las medidas habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.**

Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.»

COMENTARIO:

Junto a la modificación del apartado 1, se introduce el apartado 3, donde se regulan las medidas cautelares.

Respecto a la primera de las modificaciones, el artículo 36.1 del RGIT, en relación con el examen de la documentación del interesado por la Inspección de los Tributos, señala que la misma también comprende la de los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la empresa utilice equipos electrónicos de procesos de datos.

En relación con las medidas cautelares, el artículo 35 del RGIT regula genéricamente la adopción de medidas cautelares, con el objeto de impedir que se destruyan o alteren los libros, documentos y demás antecedentes sujetos a examen o se niegue posteriormente su existencia y exhibición, si bien a diferencia de lo establecido en la Ley 25/1995, únicamente se indica que se podrán adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgue adecuadas la Inspección.

DISPOSICIÓN ADICIONAL ÚNICA (Procedimiento Económico-Administrativo).

Los artículos del Real Decreto Legislativo 2759/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo, que a continuación se relacionan, quedarán modificados como sigue:

Uno. Artículo 11.

Se añade una nueva letra e) en el apartado dos, con la siguiente redacción:

- «e) Los organismos de la Administración central, periférica, institucional, o corporativa del Estado, aun dotados de personalidad jurídica propia, que hayan dictado el acto reclamable, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto».**

COMENTARIO:

El artículo 11 establece quiénes podrán promover reclamaciones económico-administrativas, añadiendo a los casos allí indicados, sujeto pasivo, los que tengan interés legítimo y directo, el Interventor general de la Administración del Estado y los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda competentes, los organismos indicados en el apartado e) transcrito. Señalar que el artículo 166 de la LGT regula la legitimación para interponer reclamaciones económico-administrativas, en forma idéntica a la establecida por este artículo, por lo que sería oportuno que la modificación se refiriera a ambos.

Dos. Artículo 21.

Se añade un nuevo apartado 3 con la siguiente redacción:

- «3. La suspensión acordada con ocasión del recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa se mantendrá en ésta en las condiciones que se determinen reglamentariamente».**

COMENTARIO:

El artículo 21 sienta la regla general de no suspensión de la ejecución del acto impugnado por la interposición de la reclamación económico-administrativa, salvo que se garantice la deuda en la forma prevista por el artículo 81 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

No obstante, el artículo 11.1 d) del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, modificado por Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo (BOE de 28 de marzo), establece que la suspensión acordada (en el recurso de reposición) producirá sus efectos durante la sustanciación del recurso de reposición y mantendrá sus efectos en el procedimiento económico-administrativo, en todas sus instancias si se interpusiera la correspondiente reclamación.

La modificación del artículo 21 del Real Decreto Legislativo se realiza en línea con la introducida previamente a nivel reglamentario por el Real Decreto 448/1995.

Tres. Artículo 22.

«1. La ejecución del acto administrativo impugnado **quedará suspendida automáticamente** a instancia del interesado si se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, **mediante depósito de dinero o valores públicos, o aval o fianza solidarios de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o fianza personal y solidaria de dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia y sólo para las cuantías que se determinen por Orden**, el importe de la deuda tributaria y de los intereses de demora que genere.

2. **Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa prestación o no de garantías según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.**

A los efectos de este apartado, las garantías podrán consistir en hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualesquiera otras que se estimen suficientes.

3. **El Tribunal podrá suspender la ejecución del acto recurrido, sin necesidad de garantía, cuando aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.**

4. Cuando se ingrese la deuda tributaria, por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el **artículo 58, apartado 2, letra c), de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria**, por todo el tiempo que dure la suspensión, más una sanción del 5 por 100 de aquélla, en los casos en que el Tribunal aprecia-se temeridad o mala fe».

COMENTARIO:

De la nueva redacción que se da a este precepto, junto al único motivo de suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado establecido normativamente, prestación de garantía, se añade la posibilidad de suspensión en los casos en que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, así como en los casos de error material, aritmético o de hecho.

La modificación del apartado 4 consiste en la sustitución de la remisión al artículo 36.2 de la Ley General Presupuestaria, frente al artículo 58.2 c) de la Ley, remisión más precisa al referirlo al interés de demora correspondiente a las deudas tributarias, frente al interés de demora que con carácter general, salvo norma en contrario, se aplica a todo tipo de débitos tributarios o no.

Cuatro. Artículo 29.

Se añade un nuevo párrafo 3 con la siguiente redacción:

«3. Cuando de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición de la reclamación o de los documentos adjuntados por el interesado, resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o éstos puedan tenerse por ciertos, o cuando de aquéllos resulte evidente un motivo de inadmisión, se podrá prescindir de los trámites señalados en los anteriores apartados de este artículo».

COMENTARIO:

El artículo 29 regula la puesta de manifiesto del expediente administrativo a los interesados, para alegaciones y, en su caso, aportación o proposición de pruebas.

Según resulta del apartado 3, se podrá prescindir de este trámite cuando concurren las circunstancias señaladas en el mismo.

Cinco. Artículo 30.

Se da nueva redacción al número dos en los siguientes términos:

«Dos. Regirán las reglas generales del Derecho en cuanto a la carga de la prueba y su apreciación».

COMENTARIO:

El artículo 30 regula el período de práctica de la prueba. El número dos regula la carga de la prueba, y en el mismo se señalaba que incumbe al reclamante la de los hechos de que derive su derecho y no resulten del expediente administrativo.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

Primera. Infracciones Tributarias.

«1. La nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley, cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

2. La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos o jurisdiccionales que estén conociendo las correspondientes reclamaciones o recursos, previos los informes u otros actos de instrucción necesarios; en su caso se concederá audiencia al interesado.»

COMENTARIO:

Ya se hizo mención en las primeras páginas de este trabajo, que como consecuencia de lo dispuesto en esta Disposición Transitoria, se dictó por la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la Instrucción de 14 de diciembre de 1994, relativa a la aplicación del régimen sancionador de la LGT durante el período de tiempo que transcurriera hasta la entrada en vigor de la modificación de la LGT, cuyo proyecto de Ley se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes de 5 de diciembre de 1994. Nos remitimos a lo allí señalado.

Segunda. Recargos.

«El régimen de recargos previsto en esta Ley será de aplicación a las declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995, siempre que resulte más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentar la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación.»

COMENTARIO:

Se establece la aplicación retroactiva del nuevo régimen de recargos siempre que éste sea más beneficioso, si bien sólo por lo que respecta a las declaraciones presentadas a partir del 1 de febrero, y hemos de entender, con independencia del período impositivo a que las mismas se refieran.

Tercera. Condonación graciable.

«La solicitud de condonación graciable de sanciones, efectuada con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, dará derecho a su resolución de acuerdo con la normativa aplicable en el momento de la solicitud.»

COMENTARIO:

La inclusión de esta Disposición Transitoria está motivada por la modificación del régimen de condonación graciable de sanciones, establecido en el artículo 89.2.

DISPOSICIONES DEROGATORIAS.**Primera.**

«1. Quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo previsto en esta Ley.

2. En particular, queda derogada la Disposición Adicional séptima de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

3. Las infracciones y sanciones específicas de cada tributo continuarán rigiéndose por la normativa vigente.»

COMENTARIO:

La Disposición Adicional séptima de la Ley 29/1991 prevé un régimen especial de recargos aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en tanto no se implante el procedimiento de autoliquidación como único y obligatorio en la gestión del impuesto. La derogación de esta norma supondrá la aplicación del régimen general previsto en el artículo 61.3 de esta Ley.

Segunda.

«Quedan derogados el apartado segundo del número uno del artículo 4.º y el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo.»

COMENTARIO:

El artículo 4.º 1, apartado 2.º, atribuye a la competencia del Ministro de Hacienda en la vía económico-administrativa las reclamaciones que se susciten con ocasión del pago de costas a que el Estado haya sido condenado.

Por el redactor del proyecto de Ley, se considera que el abono de costas procesales a las que sea condenado el Estado en sentencia, debe seguir el trámite propio de la ejecución de sentencias judiciales y del pago de costas causadas en el proceso, siendo, en consecuencia, ajeno a la materia económico-administrativa.

El artículo 13 regula los casos en que es necesaria la intervención de Abogado. La derogación de este artículo supondrá, por tanto, que no sea precisa su intervención en este tipo de procedimientos, si bien uno de los casos contemplados en el indicado artículo, cuando se solicite vista pública, se mantiene la regulación que al mismo se da por el artículo 32. No desaparece por tanto la intervención con carácter obligatorio de Abogado en el procedimiento, pero la derogación del artículo 13 y el mantenimiento de la redacción del artículo 32, pueden traer, cuando menos, incertidumbre acerca de si la intervención del mismo es o no obligatoria.

DISPOSICIÓN FINAL.

Primera. Entrada en vigor.

«1. La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las infracciones que se cometan a partir de dicha fecha, así como a los recargos que se devenguen a partir de la misma, cualquiera que sea la fecha del devengo de los tributos con que guarden relación.

2. Los recargos establecidos en la presente Ley se aplicarán a los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, así como a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo que se presenten a partir de la entrada en vigor de la misma, cualquiera que sea la fecha de realización de los hechos imposables con que guarden relación.»

COMENTARIO:

La Ley entró en vigor el día siguiente a su publicación en el BOE, el 23 de julio de 1995, siendo de aplicación a las infracciones cometidas y a los recargos devengados a partir de dicha fecha, con independencia de la fecha de devengo del tributo con que guarden relación.

El apartado segundo, parece que se refiere únicamente a los recargos establecidos en el artículo 61.3, fijando una regla semejante a la del apartado anterior.

Segunda. Desarrollo de la Ley.

«1. Se autoriza al Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley.

2. Hasta tanto dichas normas se aprueben, seguirá en vigor el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, y las disposiciones sobre contenido y tramitación de actas recogidas en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en cuanto no se oponga a esta Ley.»

COMENTARIO:

En relación con la vigencia de las normas contenidas en el Real Decreto 2631/1985, en la Instrucción 6/1995, de 26 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se incluyen una serie de normas tendentes a adaptar a la aplicación del nuevo régimen sancionador lo dispuesto en el Real Decreto indicado, sobre procedimiento sancionador.