

LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN EN LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 2015. CASOS PRÁCTICOS (II)

José Antonio Raya Besante

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

EXTRACTO

Tal y como avanzábamos en el número anterior de esta revista (núm. 400, julio 2016), el presente trabajo cuya segunda –y última– parte se presenta ahora, tiene por objeto dar a conocer al lector, desde un enfoque eminentemente práctico y que se acomete mediante el análisis de supuestos variados, las últimas y más destacadas, a la par que novedosas, reformas efectuadas por el legislador en la materia de la recaudación tributaria. En particular, se explicarán las novedades que ha experimentado en virtud de Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), la regulación de las actuaciones y los procedimientos de recaudación tributaria, esto es, la regulación a la cual dedica la citada ley, fundamentalmente, el capítulo V de su título III, normativa que es objeto de desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

Expuesto cuanto antecede, según se ha indicado con anterioridad y fue apuntado con ocasión de la presentación de la primera parte, conviene recordar que el presente trabajo se divide en dos partes. En la primera, tras una somera introducción, se abordó el estudio de tres supuestos prácticos. En esta segunda, se analizan los casos números 3 a 6, ambos inclusive, que seguidamente se relacionan, junto con una breve exposición de los contenidos sobre los que versa cada uno de ellos y, por ende, de la problemática que en ellos se plantea y que constituye el objeto de nuestro estudio.

Palabras claves: recaudación tributaria, reforma LGT, casos prácticos, Ley 34/2015 y novedades.

Caso 3. En este tercer supuesto se abordará, aunque de forma más concisa, la problemática del caso anterior, pero en lo referente al ámbito de las aduanas. Es decir, a su través se expondrán y explicarán las especialidades que en el procedimiento de recaudación se producen cuando la liquidación vinculada al delito lo sea de una deuda aduanera.

Caso 4. En el cuarto de los supuestos se analizan, desde esa óptica práctica con la que se ha pretendido ilustrar al lector a lo largo del presente trabajo, algunas de las posibles implicaciones que en los procedimientos recaudatorios puede traer consigo la novedosa regulación de las definidas por el legislador como «obligaciones tributarias conexas». En concreto y al servicio exclusivo de tal finalidad didáctica se ha escogido un supuesto de hecho que involucra tanto al área de recaudación como a la de revisión, toda vez que el supuesto ofrece también una muestra de la casuística que, en torno a los procedimientos de suspensión de la ejecución de deudas que son objeto de impugnación, ha tratado de atajarse por el legislador mediante, precisamente, la configuración y el diseño del régimen jurídico-legal de las citadas obligaciones.

Caso 5. El quinto de los casos tiene por pretensión dar a conocer otra de las novedades de la reforma que, pese a que seguramente afecte a un número más reducido de contribuyentes, no puede dejar de ser tratada al constituir una medida objeto de una demanda tan añosa como reiterada a nivel doctrinal, cual es la regulación de procedimientos de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, demanda que ha venido a materializarse mediante la creación de un nuevo título que se incorpora también ahora a la LGT, el título VII.

Caso 6. Finalmente, con este sexto caso, hemos querido concluir esta segunda parte sin ambicionar pretensión superior a la de la casi mera divulgación de la que, con seguridad, constituye la última y más reciente modificación que ha experimentado la materia de la recaudación tributaria. Aunque escueta, de orden menor, si se quiere, y no operada por la Ley 34/2015 –su rango reglamentario no requiere de ley, pero sí de la habilitación por parte de aquella, con la que cuenta–, su interés radica en el gran número de deudores afectados y en su incidencia, también notable, en la gestión recaudatoria cotidiana de los órganos de recaudación de la Administración tributaria. En concreto, nos referimos a la elevación del límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias que se produjo el pasado mes de octubre de 2015 mediante la Orden HAP/2178/2015.

INTRODUCCIÓN

En sintonía con lo relatado en el extracto de esta segunda parte se ha pretendido con el mismo posibilitar al lector el acceder al conocimiento de los últimos instrumentos que la normativa actual ha brindado a los órganos de recaudación de la Administración tributaria, facilitando su comprensión y la razón o razones que en Derecho ha inspirado en cada caso la creación y diseño del régimen jurídico de los mismos. Entre ellas, evidentemente, se encuentra la finalidad de que los citados órganos puedan hacer efectivo con mayor facilidad –o con menor dificultad, según se prefiera– el mandato que les ha sido legalmente confiado y que no es otro que el de proceder al cobro de las deudas tributarias y de aquellos otros recursos de derecho público que en cada caso les pueda corresponder, posibilitando la lectura de estas líneas tomar consciencia de la verdadera dimensión actual de las potestades administrativas con que cuenta esa área funcional de la Administración a la que compete, por ministerio de la ley, la que constituye por antonomasia su función, que no es otra que la de llevar a cabo el cobro efectivo del crédito tributario, tratando de impedirse que el mismo acabe frustrado su exacción.

Expuesto cuanto antecede, debe advertirse que el presente trabajo se centrará en el estudio de las novedades que en materia de procedimiento de recaudación ha traído consigo la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, resultando en ocasiones absolutamente obligado, por inevitable, efectuar al respecto y con carácter previo al estudio de la problemática práctica de los casos algunas consideraciones previas, pese a que puedan hacer referencia a modificaciones propias de otros procedimientos tributarios, las cuales no son el objeto de nuestro trabajo.

Ha de subrayarse que la regulación de los procedimientos de recaudación no experimenta con esta reforma una modificación de especial intensidad, al menos no es así si se compara con las reformas que por el contrario sí opera la Ley 34/2015 en sede de otras áreas o procedimientos. Pero tampoco lo es, a nuestro juicio, si la comparación se efectúa con las aportaciones y modificaciones, de muy considerable calado, que en el propio terreno de las actuaciones de recaudación se produjeron a finales de 2012 y fundamentalmente de la mano de la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Precisamente de las distintas modificaciones efectuadas a finales de 2012 es complemento necesario –y esperado– gran parte de lo que aporta ahora a nuestro ordenamiento tributario la reforma de 2015, que guarda por ello con aquella otra norma una íntima conexión, conformando una y otra partes de lo que puede concebirse como un proceso integral de reforma en el terreno de la recaudación que la Ley 34/2015 viene a ultimar, al menos de momento, aportando simetría a las reformas de 2012 y, muy en particular, en lo que al procedimiento de inspección se refiere puesto que la Ley Órgánica 7/2012, que modificó entonces el Código Penal (en adelante, CP), se remitía en su artículo 305.5 a la normativa tributaria en lo referente al procedimiento administrativo a seguir para la liquidar las cuotas vinculadas al delito contra la Hacienda Pública, remisión que ha estado tres años huérfana de contenido, en espera de una regulación que trae

la reforma de 2015 y que supone la creación del nuevo título VI de la LGT, que pasa a engrosar el contenido de la LGT.

En el sentido expuesto y tratando de ceñirnos solo a las modificaciones más relevantes que en la materia recaudatoria se han efectuado principalmente por la Ley 34/2015, se presentan, en esta segunda parte, los casos que a continuación se exponen.

CASO 3

Sea un procedimiento de comprobación e investigación iniciado el 21 de noviembre de 2015 y desarrollado por un equipo de inspección de una determinada Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales en el cual se está efectuando el control del correcto cumplimiento de las obligaciones que incumben a un determinado operador económico en relación con un despacho a consumo de determinadas mercancías. En particular, se ha comprobado, con respecto a la deuda aduanera de importación, la existencia de irregularidades de cierta entidad que apuntan a que se produjo con ocasión de la importación referida la defraudación dolosa de los derechos arancelarios aplicables por un importe significativo, habiéndose declarado un origen distinto del real de procedencia de las mercancías y, al mismo tiempo, una clasificación arancelaria de la partida que nada tiene que ver con la que le hubiera correspondido, esquivando el pago de los derechos devengados a la entrada de las mercancías. En definitiva, se han apreciado indicios de la comisión de delito.

Asimismo, se considera que la continuación de la tramitación del procedimiento inspector puede suponer un serio riesgo sobre la prescripción –penal– del delito. No solo concurre tal riesgo sino que también se halla presente otro tipo de riesgo, el consistente en que la práctica de la liquidación pudiera ser perjudicial para la investigación propia del proceso penal. Es por ello que existen dudas sobre si puede o no practicarse la liquidación de la cuota dolosa defraudada, además de otros interrogantes que analiza el titular de la dependencia competente para liquidar, albergando dudas en relación con la incidencia de las decisiones que se tomen sobre las actuaciones de recaudación tendentes al cobro, por lo que se pone en contacto con el titular de la dependencia de recaudación para comentar tales inquietudes y convenir qué pasos y pautas de tramitación pueden o deben efectuarse con las máximas garantías para el buen fin de los expedientes, el de la liquidación y el de los procedimientos o actuaciones de recaudación que permitan la recuperación de las deudas y el resarcimiento que corresponda por el perjuicio que se ha ocasionado a las arcas públicas.

Se pide:

Señalar el curso que pueden o que deben seguir las actuaciones descritas y comentar someramente las distintas implicaciones fiscales relacionadas con aquellas, haciéndose especial hincapié en aquellas circunstancias que son especialidades propias de la tramitación que corresponde

en el campo de la Inspección de Aduanas, frente al régimen que diseña el título VI de la LGT para los procedimientos de liquidación desarrollados por la Inspección Financiera y Tributaria, ciñéndose en lo posible al procedimiento de recaudación.

SOLUCIÓN

La aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha producido, tal y como se puede observar a partir del análisis que se efectuó en el caso número 2, un cambio de hondo calado en lo tocante a la tramitación de los expedientes administrativos en los que se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública, pues se opera en la reforma una modificación sustancial que implica la superación del modelo de cobro regulado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, y que trae causa del mandato legal expreso contenido en el artículo 305.7 del CP tras su modificación por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en el nuevo título VI de la LGT, denominado «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública». Así, se impone ahora expresamente la obligación de que, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, se liquiden y se cobren los conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el mencionado posible delito, sean deuda aduanera o deuda fiscal, si bien siempre dentro de la tutela ejercitada por el juez penal que conoce de su instrucción.

Es de reseñar en este contexto que la modificación también ha afectado a los delitos de contrabando al acometerse, en paralelo a la reforma de la LGT, la modificación en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión de los delitos de contrabando (en adelante, LORDC).

El principio general que regirá en el ámbito aduanero, al igual que con el delito fiscal ordinario, es que los procedimientos administrativos no se suspenderán a pesar de que se haya considerado la concurrencia de indicios de delito fiscal y se decida pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal.

No obstante, el artículo 259 de la LGT prevé la aplicación de una serie de especialidades en el caso de que la cuota dejada de ingresar del delito provenga precisamente de la deuda aduanera. En consecuencia, tal como declara el propio precepto, se aplica todo el régimen jurídico del nuevo título VI, si bien con las especialidades señaladas en el artículo 259 de la LGT, las cuales se extienden con carácter exclusivo a los tributos que integran la deuda aduanera. El concepto de «tributos integrantes de la deuda aduanera» se determina de acuerdo con la normativa de la Unión Europea a la que procede remitirse.

Así, a partir de la entrada en vigor de la reforma en la LGT ya no se ve obligada la Administración tributaria a paralizar sus actuaciones y procedimientos administrativos con ocasión y como consecuencia de la formalización de la denuncia de los presuntos hechos delictivos, sino

que ahora la Administración seguirá impulsando el desarrollo de sus actuaciones y, salvo que concurra alguna de las excepciones legalmente previstas, procederá a liquidar y a recaudar aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con lo que hasta ahora estaba llamado a ser la responsabilidad civil asociada al delito cometido, y que pasa a ser identificada por el legislador como liquidación vinculada a delito.

Es de sobra conocido, al menos a estas alturas del trabajo, que la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paraliza la acción de cobro de la deuda tributaria liquidada. No obstante ello, procede ahora recalcar, en sede de los comentarios que trae a colación o al debate, este supuesto que, lo mismo sucederá, incluso con mayor intensidad, cuando la liquidación que se practica lo sea de los conceptos diversos que pueden integrar la denominada aduanera, siendo predicable también este efecto en el caso de los delitos de contrabando.

Así pues, los supuestos habilitantes de la suspensión del procedimiento administrativo en los cuales la Administración tributaria se abstendrá de liquidar únicamente serán los referidos en los párrafos b) y c) del artículo 251.1 de la LGT, es decir, cuando de resultas de la investigación o comprobación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto –párrafo b)–, o bien, cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación [párrafo c)]. Por lo tanto, no se podrá suspender por el supuesto de la letra a) del artículo 251.1 de la LGT –cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el art. 131 del CP–.

En consecuencia, si bien es cierto que la apreciación de peligro en la prescripción del delito provocará especialidades en la tramitación del procedimiento inspector, lo que ahora queremos recalcar es que si para las deudas no aduaneras la paralización del procedimiento de liquidación se producía en tres circunstancias o casos, en el supuesto particular de la deuda aduanera solo impedirán la continuación del procedimiento y la práctica de la liquidación subsiguiente dos circunstancias, las contenidas en las letras b) y c), pero no la de la letra a), es decir, no lo impedirá la concurrencia del posible riesgo de prescripción del delito por la continuación de la actividad administrativa.

Dicho precepto establece que:

«1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.

b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

[...]».

En consecuencia, el riesgo de prescripción que se advierte según lo que indica el enunciado de nuestro caso no es obstáculo para la práctica de la liquidación, es decir, no impide la continuación de las actuaciones ni supone su paralización por la remisión o pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente.

Disipada pues esa primera duda, resta dilucidar la relativa a la concurrencia o no del posible perjuicio que la práctica de la liquidación, en continuación de la actividad del procedimiento de inspección, pudiera provocar en la investigación de la defraudación, pues de concurrir tal potencial perjuicio la Administración no debe proceder a dictarla, debiendo abstenerse de liquidar. Esta imposibilidad de practicar la liquidación es la conclusión a la que llegará la Dependencia de Aduanas en el presente, toda vez que en el enunciado se nos advierte ya de que precisamente dicho órgano ha apreciado que adoptar la liquidación pondría en riesgo el buen fin de la comprobación penal del ilícito.

El artículo 259.3 de la LGT dispone que si conforme al artículo 259.2 de la LGT no fuera posible la liquidación de la deuda aduanera o bien la liquidación practicada deba ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal, el plazo para practicar y notificar la deuda al deudor será de tres años y que dicho plazo se debe computar desde el momento en que el juez incoe la causa sin secreto para las partes personadas o, en su caso, desde el momento en que alcance firmeza la resolución judicial que ponga fin al procedimiento penal. Esta indicación guarda la debida coherencia con el plazo de caducidad de tres años recogido en la normativa aduanera a la que está sometida la liquidación de la deuda aduanera.

En este mismo orden de cuestiones atinentes a las especialidades del caso aduanero, el artículo 259.4 de la LGT señala que los supuestos de interrupción de los plazos y procedimientos recogidos en los artículos 251 y 253 de la LGT no resultan de aplicación cuando conforme a lo dispuesto en el artículo 259.2 de la LGT no fuera posible la liquidación de la deuda aduanera o bien la liquidación practicada deba ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal.

A este respecto, es necesario recordar que el artículo 251.2 de la LGT dispone en su párrafo primero que en los casos en que se suspenda el procedimiento administrativo por apreciar algún supuesto habilitante del artículo 251.1 de la LGT la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Asimismo, el artículo 251.1, párrafo tercero de la LGT determina que los plazos de prescripción del derecho a liquidar y a sancionar quedan interrumpidos por el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de la LGT.

En definitiva, el supuesto ofrece la oportunidad –dado que concurre el supuesto de no continuación de actuaciones–, que no debemos desaprovechar, de dar a conocer las particularidades

en la gestión recaudatoria que pueden darse en estos casos en los que hay paralización de la acción tendente a la práctica de liquidación, habida cuenta de que el régimen de los supuestos en los que se practica liquidación vinculada a delito, porque no hay causa que lo impida, fue desarrollada en el caso 2 anterior, si bien en relación con deudas no aduaneras.

Llegados a este punto, a modo de resumen o esquema de orden didáctico, de cara a una mejor comprensión y entendimiento de cuanto se ha expuesto hasta ahora, puede afirmarse que a partir de la reforma legislativa operada con la introducción en la LGT de ese nuevo y trascendente título VI, las deudas asociadas a una posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, por apreciarse indicios de ello, son susceptibles de ser clasificadas de la siguiente manera:

1. Deudas por el concepto de resarcimiento o responsabilidad civil, derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o de un delito de contrabando, cuando previamente a su nacimiento ha recaído ya condena firme y cuya naturaleza jurídica deberá ser entendida como la propia de una responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito y no la de una deuda tributaria *sensu stricto*.
2. Deudas cuyo origen se sitúa en denuncias por delitos contra la Hacienda Pública o de contrabando formalizadas antes del 12 de octubre de 2015 y que corresponden a delitos que, procedimentalmente, se regulan conforme –y por aplicación *ultraactiva*– del artículo 180 de la LGT vigente antes de la modificación operada por la Ley 34/2015, por lo que les es aplicable el principio de paralización de la acción administrativa con ocasión de la denuncia, respondiendo su naturaleza jurídica también a la de una responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito y no la de una deuda tributaria en sentido propio y estricto. Con el fin de facilitar una mejor identificación de las mismas, es este caso en el cual durante la ventilación de la controversia en sede del proceso penal, pueden adoptarse, de resultar procedente, las medidas cautelares del artículo 81.8 y lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena de la LGT. El nacimiento de estas deudas no se producirá hasta tanto se cuente con la correspondiente sentencia condenatoria y alcance esta firmeza.
3. Deudas resultantes o con procedencia en denuncias por delitos contra la Hacienda Pública o de contrabando formalizadas después del 12 de octubre de 2015, a las que no va asociada una liquidación vinculada a delito por concurrir alguna de las excepciones previstas en el artículo 251.1 de la LGT –sobre este punto puede avanzarse ya que en el caso de tratarse de deudas aduaneras se reducen dichos supuestos de excepción a la tramitación hoy general– y en el artículo 4 de la LORDC.

También en estos casos la deuda como tal no nacerá hasta decretarse la firmeza de la sentencia condenatoria pertinente, siendo su naturaleza la propia de una responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito y no la de una deuda tributaria liquidada administrativamente.

4. Deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito del artículo 250.1 de la LGT y disposición adicional cuarta de la LORDC, y tramitadas por el órgano liquidador

conforme al procedimiento previsto en el artículo 253 de la LGT y la misma disposición adicional cuarta de la LORDC, esto es, las que identificamos como deudas tributarias nacidas de liquidaciones en cuya virtud se determina y cuantifica la cuota dolosa defraudada en la conducta delictiva desplegada, de acuerdo con la nueva regulación que se implanta por la Ley 34/2015. Por consiguiente, en estos casos, al practicarse una liquidación tributaria de forma expresa, la deuda mantiene en todo caso su naturaleza de deuda tributaria y su gestión recaudatoria se desarrollará como corresponde a dicha naturaleza, siendo mantenida tal naturaleza, en su caso, cuando posteriormente la sentencia penal firme confirme la existencia del delito en relación con tal cuota defraudada.

Así pues, en el presente supuesto que describe el enunciado –en el que hemos concluido que no habrá, por concurrir causa de impedimento, práctica de liquidación administrativa– de producirse finalmente una condena firme y la consiguiente determinación del monto de la responsabilidad civil, caben plantearse algunas cuestiones en relación con los aspectos que rodean su gestión recaudatoria, al igual que hicimos en el caso 2.

Dicho lo anterior, en relación con las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago que respecto de este montante pudiera solicitar el reo, serían tramitadas de acuerdo con lo regulado al efecto en la disposición adicional décima.3 de la LGT y el artículo 128.3 del RGR.

En lo referente al régimen de impugnación de los recursos contra los actos de recaudación que para el cobro de la responsabilidad se adopten y que pudieran ser interpuestos por el condenado, hay que señalar que si el objeto de tal impugnación es una actuación recaudatoria de ejecución, la resolución del recurso, así como la suspensión de la ejecución del acto que pudiera solicitarse asociada a ella, se tramitarían como en el resto de las deudas tributarias, si bien debería emitirse informe sobre las incidencias en la ejecución y proceder a su remisión al juez de lo penal, de acuerdo con lo preceptuado en la disposición adicional décima de la LGT y el artículo 128.4 del RGR.

Por lo que respecta al devengo y a la exigencia de intereses, habría que distinguir entre lo que son estrictamente intereses de demora, es decir, los devengados desde la finalización del periodo voluntario de ingreso de la cuota tributaria defraudada hasta la firmeza de la sentencia condenatoria; y lo que son los intereses denominados de mora procesal del artículo 576.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable en virtud del artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, los cuales se devengarían desde el día siguiente al de la firmeza de la sentencia hasta que se materializase el cobro del principal adeudado.

En materia de prescripción de la acción de cobro, habría que atender a los plazos de prescripción de la responsabilidad civil determinados por el artículo 1.964 del Código Civil. En este sentido y tras la modificación en virtud de la Ley 42/2015, debe entenderse que el plazo de prescripción es de cinco años por ser la acción personal afectada una acción que no tiene señalado término especial de prescripción en la ley.

Si antes de procederse al cobro existiera posibilidad de compensar la deuda vinculada a la condena por delito con algún crédito reconocido al obligado tributario, observándose los requisitos que al efecto recogen los artículos 71 y siguientes de la LGT, procedería reconocer sus efectos conforme al régimen general de la compensación previsto en la LGT y desarrollado reglamentariamente en los artículos 55 a 59 del RGR.

Finalmente, vamos a concluir el presente caso abordando algún aspecto puro y propio de la gestión cobratoria, debiendo subrayarse que la deuda generada con la condena penal impuesta y firme posiciona procesalmente la citada cantidad en fase ejecutiva de recaudación, siendo así recibida y, por ende, gestionada para su exacción por parte de los órganos de recaudación, razón por la cual no procede dictar providencia de apremio respecto de ella, sin que se le apliquen a esta los recargos del periodo ejecutivo del artículo 28 de la LGT, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 128 del RGR que, en lógica coherencia con ello señala también expresamente lo que ya se infería de la anterior previsión, indicando que «en caso de incumplimiento del fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil acordada por el juez o tribunal conforme al artículo 125 del Código Penal, se exigirá la totalidad del importe pendiente por el procedimiento de apremio. En este caso, no procederá aplicar recargos del periodo ejecutivo pero se exigirán los intereses que correspondan».

CASO 4

Durante el año 2015 se ha desarrollado un procedimiento inspector de comprobación e investigación de carácter general respecto de un determinado obligado tributario por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) y los ejercicios 2010 a 2013, ambos inclusive.

De la comprobación efectuada resulta exclusivamente que los ingresos declarados en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 correspondían en realidad a 2010, de tal forma que tras la incoación de un acta por cada uno de los periodos comprobados, se han dictado por el inspector jefe competente cuatro acuerdos de liquidación, con resultado a ingresar por lo que respecta a la liquidación de 2010 y con cuota de liquidación negativa o resultado a devolver al contribuyente por lo que respecta a las liquidaciones adoptadas por los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

La sociedad objeto de la actuación inspectora de referencia interpone en plazo la correspondiente reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación dictado por el IS de 2010, ofreciendo durante el periodo voluntario de ingreso, como garantía de la deuda impugnada, cuya suspensión solicita del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), la constitución de hipoteca unilateral a favor del Estado sobre una determinada nave industrial de su propiedad cuyo importe, según reciente tasación emitida por entidad inscrita en el Registro Oficial de Entidades de Tasación del Banco de España, cubre el principal, los intereses de demora del periodo de la suspensión (tanto en la vía administrativa como ante la

posible extensión a la vía contenciosa), así como un 20% más en concepto de recargo de apremio a exigir en caso de resultar procedente la ejecución).

Por el contrario, no hace lo propio, es decir, no impugna, los acuerdos adoptados respecto de 2011, 2012 y 2013, respecto de los que resultan cantidades a devolver.

Se pide:

Comentar cuantas implicaciones fiscales se aprecien en el presente supuesto y, en particular, las que se producirían de resolverse por el órgano competente y con carácter definitivo y firme la controversia planteada en relación con la impugnación de la liquidación del IS de 2010 mediante resolución recaída en el año 2017.

SOLUCIÓN

Modifica la Ley 34/2015 varios artículos de la LGT con el objeto de que las obligaciones tributarias conexas (siempre que sean de titularidad de un mismo obligado tributario) puedan regularizarse y, evidentemente, acto seguido, evolucionar a la fase de recaudación que permita hacer de su cobro una realidad, en aplicación de un criterio jurídico tributario único, pero al mismo tiempo, en evitación de los problemas de doble imposición o de no tributación que en otro caso se producen, siendo esta última posibilidad la que aquí tratamos.

Para ello se introducen, como se deduce de lo expuesto, modificaciones en las distintas fases por las que atraviesan durante su ciclo vital las obligaciones tributarias de carácter pecuniario.

Si en la fase de liquidación, al igual que ocurre en la de su revisión posterior, se modifica el régimen de interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias conexas, en la fase de recaudación, se articulan modificaciones para que no se produzcan devoluciones, ya sea de garantías o de deudas en los casos en los que exista una obligación de pago conexas, cuya sola existencia justifica estas reformas, en pro del buen fin, en términos recaudatorios, del crédito tributario.

Como es sabido, la LGT no contenía hasta ahora una definición propiamente dicha de las obligaciones tributarias conexas. Ello no obstante, sí tenía en cuenta su existencia a efectos de determinar la naturaleza de las liquidaciones administrativas.

En concreto, el artículo 101.4 a) de la LGT, sin hacer alusión expresa al término de «obligaciones conexas», señala que tienen carácter provisional, aunque se dicten en un procedimiento inspector, las liquidaciones administrativas en las que «... alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran

sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme...».

Con independencia del carácter de estas liquidaciones, el problema originado por las obligaciones tributarias conexas se podía manifestar, como hemos intentado plasmar en el supuesto, cuando la Administración tributaria regulariza una obligación tributaria (IS de 2010) con base en un criterio jurídico tributario determinado que tiene incidencia en otra u otras obligación tributarias, que presentan conexión con la de aquella, en el sentido legal del término (IS-2011, IS-2012, IS-2013). En estos casos, puede suceder, y de hecho así ocurre en el caso planteado, que en el momento en el que se determina con carácter definitivo el criterio aplicable a la primera obligación, las conexas no puedan ser regularizadas ni, por extensión, cobradas, en aplicación del mismo criterio establecido para la primera, por dos tipos de motivos. El primero de ellos pudiera obedecer a razones de prescripción de las conexas. El segundo motivo es el que hemos tratado de plasmar en el caso y obedece al hecho de que al haber regularizado y liquidado todas las obligaciones conexas en aplicación de un determinado criterio jurídico (de imputación temporal en nuestro supuesto), con efectos preclusivos, esto es, mediante liquidaciones definitivas que además han adquirido firmeza al no haber sido recurridas, resulta que los periodos de 2011 a 2013 no podrían ya regularizarse nuevamente si no es por la vía de un procedimiento especial de revisión.

Así pues, tenemos que antes de la modificación legal un primer problema derivaba del juego estanco o no conexo del régimen de prescripción de las obligaciones, de suerte que si se impugnaba una de las liquidaciones pero no las demás con ella estaban conectadas, sucedía que cuando en vía de revisión se fijaba el criterio jurídico aplicable, las liquidaciones no impugnadas bien pudieran haber quedado santificadas para siempre, en aplicación del instituto comentado, y en cuya corrección incorpora la reforma la siguiente previsión, en virtud del nuevo apartado 9 del artículo 68, que además contiene la definición legal de dichas obligaciones:

«La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley relativo a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren los párrafos a) y c) del citado artículo relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto».

En nuestro caso, el problema al que se viene a poner también coto con la reforma responde al segundo tipo de razones que justifican la modificación del régimen de obligaciones conexas en su conjunto y que se manifiesta en la imposibilidad de regularizar los periodos liquidados (con

cuota negativa o devoluciones a favor del contribuyente, para mayor inri) por haber devenido firmes y consentidas las liquidaciones inspectoras correspondientes. Así las cosas, el sujeto pasivo del supuesto consideró que su criterio de imputación fue correcto y recurrió la liquidación del IS del año 2010, pero no siendo enteramente coherente, decidió no impugnar los periodos 2011, 2012 y 2013 por razones evidentes.

Por consiguiente, además de la interrupción de la prescripción, para garantizar que el criterio jurídico legalmente procedente vierta sus efectos sobre las obligaciones tributarias conexas ha sido también necesario modificar el régimen de ejecución de la resolución del órgano administrativo de revisión (que en nuestro caso hemos extendido al contencioso aunque cierto es que nada está dicho sobre el particular) que fije dicho criterio jurídico.

Antes de la Ley 34/2015 no se contenía especialidad alguna respecto de las obligaciones tributarias conexas en esta materia, de forma que las resoluciones que se dictaban en sede revisora afectaban única y exclusivamente a la obligación tributaria a la que se refería el recurso o reclamación de que se tratara. Evidentemente, la Administración podía regularizar la obligación tributaria conexas no prescrita, en aplicación del criterio jurídico señalado en la resolución del recurso o reclamación, siempre y cuando no hubiese mediado liquidación administrativa firme y, por ende, preclusiva, lo cual vamos a entender que sucede en nuestro caso, pues la Inspección liquidó y denominó como definitivas las liquidaciones al derivar estas de comprobaciones generales exhaustivas, pese a que bien es cierto que pudiera sostenerse la provisionalidad de aquellas y su no preclusión probatoria posterior por haberse recurrido un ejercicio y guardar este conexión con otros tantos pero con el matiz de tratarse de unos hechos que tratan de explicar lo que ocurre a diferencia de lo que hubiera sucedido antes de la reforma, esto es, bajo la vigencia de un texto positivo que hasta ahora aún no había abordado ni la definición ni tampoco el régimen de las obligaciones tributarias conexas.

Bajo este prima la Administración tributaria no podría efectuar una nueva liquidación en relación con el IS de 2011 a 2013, ambos inclusive, salvo la ya citada excepción de concurrencia de causas habilitantes de la apertura de un procedimiento especial de revisión.

Para solventar la situación que se produce, se introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 225 aplicable en caso de interponerse recurso de reposición contra la liquidación administrativa, así como un nuevo apartado 7 en el artículo 239 aplicable en caso de que la liquidación se impugne en vía económico-administrativa (reiteramos que hemos querido extender el régimen que ahora aplica a estos casos la LGT hasta la vía contencioso-administrativa aunque nada se ha regulado al respecto sobre este extremo hasta la fecha por lo que se desconoce el tratamiento sobre el que no hay previsión alguna).

Los citados preceptos regulan el procedimiento a través del cual la Administración tributaria podrá ejercer su derecho a liquidar la obligación conexas distinta de la impugnada, cuyo plazo de prescripción ha sido interrumpido conforme al nuevo apartado 9 del artículo 68. En concreto, estos nuevos apartados suponen extender los efectos de la resolución del recurso o de la reclamación a las obligaciones tributarias conexas a la impugnada, implicando ello que la ejecución de

la resolución estimatoria del recurso o reclamación en relación con el IS de 2010 conlleve necesariamente la regularización de las obligaciones tributarias conexas (IS 2011, 2012 y 2013) en el mismo sentido, aunque solo una de ellas haya sido efectivamente sometida a revisión.

De esta manera, dicha resolución del recurso va a determinar la sustitución de las liquidaciones administrativas conexas no impugnadas sin necesidad de tramitar procedimiento especial de revisión alguno.

Por otro lado, si la ejecución de la resolución estimatoria del recurso o reclamación implica la regularización de la liquidación de las obligaciones tributarias conexas a la recurrida, también a ella debe extenderse, en pura lógica, lo dispuesto en materia de devengo de intereses de demora en el artículo 26.5 de la LGT, siendo esta la voluntad del legislador, tal y como aparece explicitada en el texto de los preceptos afectados por la modificación objeto de comentario, al disponerse que «cuando la regularización de la obligación tributaria conexas a la recurrida suponga la anulación de una liquidación administrativa y la práctica de otra nueva que se ajuste al criterio determinado por el órgano administrativo o tribunal, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación y se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación a partir de la finalización del plazo voluntario de pago que hubiera correspondido a la liquidación anulada».

En otro orden de cuestiones, aun cuando todas ellas presentan una indudable vinculación, procede hacer referencia también en este contexto objeto de análisis en el caso número 3 a la modificación que se efectúa en la redacción del artículo 73.1 de la LGT, en materia de compensación de oficio de deudas tributarias, cuyo tenor queda como sigue:

«La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo.

Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta ley.

Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de esta ley».

Con la nueva redacción de este artículo se acompasa la regulación descrita en materia de obligaciones conexas mediante un complemento definitivo de naturaleza, ahora sí, puramente recaudatoria, pues la ejecución de la resolución estimatoria en los términos establecidos en el artículo 225.3 o 239.7 de la LGT podrá dar lugar a una deuda tributaria a ingresar por una obligación tributaria y una cantidad a devolver por la obligación conexas a la anterior.

Si esto sucediera, para que las cantidades a ingresar y a devolver sean susceptibles de compensación de oficio por parte de la Administración tributaria se hizo necesario modificar el artículo

lo 73 de la LGT que, en su redacción anterior, no contemplaba, obviamente este nuevo supuesto de extinción, por compensación, de obligaciones tributarias.

En consecuencia, se introduce un último párrafo en el apartado 1 del artículo 73 de la LGT regulador de ese nuevo supuesto de compensación. Este nuevo párrafo va a suponer que la Administración compense de oficio en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver resultantes de la ejecución de la resolución del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa en los términos señalados en los artículos 225.3 o 239.7 de la LGT, respectivamente. De esta manera se evitará que se produzcan devoluciones tributarias correspondientes a una obligación tributaria cuando exista una obligación de pago derivada de otra que con aquella primera guarde conexión.

Finalmente, indica el enunciado que la obligación tributaria representada en el caso por la liquidación dictada por el concepto y periodo del IS de 2010 fue recurrida, solicitándose además con ocasión de su impugnación la suspensión con garantía de hipoteca inmobiliaria. Pues bien, al respecto debe señalarse que se introducen en la LGT novedades en los artículos reguladores de la suspensión de la ejecución de actos impugnados en vía administrativa, ya sea a través de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa, con el fin de llevar a efecto la extensión de la garantía aportada para suspender la obligación impugnada (IS-2010) a la cobertura de las devoluciones que derivan de las no impugnadas (IS 2011, 2012 y 2013) de manera que se impida la devolución de las garantías aportadas para suspender la ejecución del acto administrativo impugnado en vía administrativa en tanto el obligado tributario no pague las deudas resultantes de las obligaciones tributarias conexas regularizada en virtud de lo dispuesto en el artículo 225.3 o 239.7 de la LGT.

Es decir, la modificación legal permitirá en el presente supuesto, en caso de ser estimado el recurso contra el IS 2010, la no devolución de la garantía aportada para suspender la liquidación impugnada que ahora se anula, por cuanto que ahora dicha garantía extiende por ley sus efectos de cobertura a las liquidaciones que resulte de las obligaciones conexas a regularizar y que, en nuestro caso, se traducen en liquidaciones por el IS 2011, 2012 y 2013 cuya cuota consiste en la exigencia del reintegro de las devoluciones efectuadas por dichos conceptos y periodos a favor del contribuyente y que, en aplicación del criterio jurídico único aplicable a todas ellas, no resultaron procedentes, debiendo ser reembolsadas a la Hacienda Pública, la cual cuenta ahora con una garantía (la aportada por IS 2010) para hacer efectivo el cobro de las mismas.

La dicción de dichos nuevos apartados es la siguiente:

Artículo 224.5:

«En los casos del artículo 68.9 de esta ley, si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso».

Artículo 233.7:

«En los casos del artículo 68.9 de esta ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación».

CASO 5

Supóngase que la Comisión Europea, tras investigar un determinado protocolo suscrito entre las autoridades administrativas competentes del sector y la Liga Profesional de Clubes dedicados a la práctica de un determinado deporte, considera que la medida pública adoptada tras la rúbrica de aquel pudiera hacer que dichos clubes estuvieran disfrutando de condiciones de pago de las deudas tributarias que estos en condiciones más ventajosas a las que pueden acceder otros clubes europeos que practican el mismo deporte y que son competidores directos de los primeros, por lo que entiende que concurre en el supuesto una ayuda de Estado al haberse producido con la actuación española una distorsión en las condiciones de competencia del mercado interior, provocada por las medidas estatales citadas, adoptando, en consecuencia, la correspondiente decisión para su recuperación, cuya ejecución compete al Reino de España.

Se pide:

Analizar las diferentes implicaciones y comentarios que puedan suscitarse a partir del enunciado del caso a la luz de la regulación en esta materia que aporta al ordenamiento jurídico español la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT.

SOLUCIÓN

Se introduce en la LGT un nuevo título, el título VII, comprensivo de los artículos 260 a 271, para regular el vehículo procedimental para la ejecución de recuperación de las denominadas ayudas de Estado. Al respecto, hay que decir, en primer término, que la regulación de la Unión Europea, constituida por el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999,

por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado, solo regula determinados aspectos de carácter sustantivo en relación con esta materia pero omite, sin embargo, toda referencia al procedimiento a través del cual se ha de realizar la recuperación, por lo que corresponde a los Estados miembros acometer la misma a través de sus respectivas normativas nacionales, estableciendo el cauce procedimental que estimen oportuno para, eso sí, asegurar el único mandato claro que exige de forma explícita el legislador comunitario, cual es el de asegurar la recuperación efectiva e inmediata de aquellas.

Sabido es que las decisiones de la Comisión son obligatorias en todos sus términos para los Estados miembros, que deberán restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de las mismas sin dilación y con arreglo a los procedimientos que arbitren los ordenamientos internos de los Estados que resulten ser sus destinatarios.

Polémicas doctrinales aparte, que las hay y viejas, la Ley 34/2015 viene ahora a incorporar a la LGT el cauce procedimental a cuyo a través se articulará en lo sucesivo, de la recuperación de las ayudas de Estado de naturaleza tributaria, otorgando dicha competencia a la Administración tributaria, bien entendido que ciertos aspectos sustantivos tales como cuestiones en materia de prescripción (que en estos casos se establece en 10 años y con régimen singular de interrupción) o el régimen de los intereses de demora a exigir le están vedados, sujetándose a lo dispuesto en las normas del Derecho Comunitario Europeo, que sí regulan las cuestiones de esta naturaleza.

Así pues, tras atribuir el artículo 260 de la LGT a la Administración tributaria la competencia para la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario y disponer la consideración de las mismas como procedimientos de aplicación de los tributos, compartiendo, en consecuencia, dicha consideración con los del título III de la LGT, pueden distinguirse, acto seguido y a partir de lo preceptuado en el artículo 261 de la LGT, dos tipos de procedimientos:

- El primero de ellos diseñado para cuando resulte necesario regularizar la situación tributaria de los sujetos afectados, al haberse apreciado la necesidad de desplegar un procedimiento tributario que si bien recuerda en cierta medida al procedimiento de comprobación limitada, responde a las necesidades propias y determinantes de contar con un procedimiento con el que se pretende encauzar la ejecución de la decisión de recuperación de la ayuda de Estado de que se trate. En este punto es de reseñar que se prevé también la posibilidad de utilizar el procedimiento de inspección pero en, todo caso, se exige que el alcance de este sea general, o de ser parcial, abarque siempre los elementos de la obligación objeto de la decisión de la Comisión.
- El segundo de ellos, de naturaleza estrictamente recaudatoria y que se crea para el resto de supuestos en los que, a pesar de ser situaciones tributarias, no exigen regularización alguna. Buena prueba de ello es que se dispone que en el mismo podrán utilizarse las facultades previstas en el artículo 162 de la LGT, es decir, las facultades de los órganos de recaudación tributaria.

El último de los indicados sería, por consiguiente, el procedimiento aplicable al caso propuesto, pues el mismo nace con la vocación de ser utilizado cuando, en ausencia de necesidad de regularización alguna, se conceden facilidades de pago determinadas, aplazamientos, fraccionamientos u otras fórmulas análogas arbitradas en el marco de la gestión recaudatoria, que, siendo susceptibles en ocasiones de merecer en Derecho la calificación de ayudas de Estado, no requieran para ser eliminadas de una liquidación consecuencia de regularización alguna, sino que su erradicación se opera mediante la pura y llana ejecución directa de la decisión de recuperación.

De especial interés resulta lo dispuesto en el artículo 263.1 de la LGT, a cuyo tenor:

«Cuando existiese una resolución o liquidación previa practicada por la Administración tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme».

Seguramente nos resultará llamativo el precepto, porque plasma las diferencias que, con relación al principio de seguridad jurídica, existen entre nuestro Derecho y el de la normativa europea en esta materia, ya que esta última, respaldada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es extremadamente estricta, de forma que su virtualidad se sitúa por ley más por encima del instituto de la firmeza de los actos, de tal suerte que solo se admite la no recuperación de la ayuda de Estado en caso de existencia de circunstancias excepcionales que hicieran absolutamente imposible que el Estado miembro ejecutara correctamente la decisión, considerando que no existe tal imposibilidad en casos de meras dificultades jurídicas, políticas o prácticas, lo que supone que en este campo no jugarán ni la firmeza de las resoluciones firmes ni el principio de cosa juzgada.

Igualmente interesante y merecedora de mención juzgamos la circunstancia de que el precepto establezca la imposibilidad de intentar sustentarse en la normativa nacional que fundamentase las actuaciones o liquidaciones que se hubieran realizado previamente a la declaración de ayuda de Estado para evitar la ejecución de la decisión de recuperación.

La forma de terminación de este procedimiento es mediante resolución expresa que deberá notificarse en el plazo de cuatro meses, es decir, un plazo reducido que se justifica en razones de inmediatez y celeridad, que presiden, por imperativo del legislador comunitario, toda ejecución de las decisiones de recuperación. No en vano, es este mismo principio de ejecución inmediata el que ha determinado la inclusión de un nuevo supuesto de deudas no susceptibles de resultar aplazadas o fraccionadas que pasa a engrosar la lista de las deudas contenidas en el artículo 65.2 de la LGT y que está conformada por aquellas que tienen en común el estar excluidas de la posibilidad de ser ingresadas mediante un fraccionamiento o aplazamiento en el pago.

En particular, al resultarle exigida la deuda correspondiente a los clubes deportivos de referencia, estos no tendrían acceso a un aplazamiento o fraccionamiento de las mismas, y de ser formuladas solicitudes pretendiendo su utilización, resultarían inadmitidas, tal y como dispone el precepto mencionado, de conformidad con el cual:

«No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

[...]

Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta ley.

[...]

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión».

Por lo que respecta al enunciado del caso, que ha sido diseñado para exponer y comentar, a grandes rasgos, los aspectos que entendemos más destacables de esta, no solo nueva sino también novedosa regulación, convendría precisar, en aras a su mejor comprensión que el Derecho de la Unión preconiza la libre competencia prohibiendo prácticas anticompetitivas realizadas por las propias empresas presentes en el mercado, así como cualquier tipo de medida pública que beneficie a determinadas empresas en detrimento de sus competidores, o lo que es lo mismo, prohíbe las ayudas de Estado.

Conviene puntualizar, en aras a una mejor comprensión del caso, que las normas de ayudas de Estado solo son aplicables si se beneficia a empresas, por lo que actuaciones o medidas públicas a favor de los ciudadanos o actividades no económicas no entran dentro de su campo de aplicación. Sin embargo, la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia de la Unión Europea ha confirmado que el deporte constituye una actividad económica y, por ende, los clubes del caso analizado constituyen empresas y, por ende, estarían o podrían estar sometidos a las reglas de ayudas de Estado, como cualquier otro sector de la economía.

En este sentido, cabe advertir de que las facilidades de pago que se ofrezcan a determinadas empresas pudieran constituir ayudas de Estado. Sin embargo, los aplazamientos de deuda pueden tener una justificación económica y ampararse en el principio del acreedor privado, en cuya virtud una autoridad pública puede estar interesada en aplazar o facilitar el pago de los créditos de sus deudores cuando de esta manera se garantiza el cobro de la deuda. En otras palabras, no se estaría incurriendo en ayuda de Estado si un eventual aplazamiento de la deuda o facilidades de pago responden a una lógica económica que hubiera aplicado cualquier acreedor privado.

CASO 6

Una persona física, empresario o profesional a efectos del IVA, presentó autoliquidación por dicho impuesto correspondiente al tercer trimestre de 2015 en fecha 20 de octubre del citado año. La autoliquidación citada arrojaba un importe a ingresar de 30.000 euros. El referido obli-

gado tributario, que en dicho momento atravesaba dificultades transitorias de tesorería pese a que se encontraba totalmente al corriente con la Hacienda Pública (no manteniendo siquiera deudas en periodo voluntario de ingreso), pidió al tiempo de presentar la autoliquidación mencionada el fraccionamiento del pago de la misma, solicitando para hacerle frente en plazos mensuales y en el número máximo posible de mensualidades que pudiera concederle la Administración tributaria, aportando en garantía de cumplimiento aval emitido por entidad de crédito adherida al sistema de validación de avales que utiliza la AEAT.

Transcurridos unos días, el 25 de octubre presentó un escrito solicitando que se le tuviera expresamente por desistido de su anterior petición y formulando al mismo tiempo una nueva solicitud pero esta vez con dispensa de garantías, al considerar que está exonerado de su aportación.

Se pide:

Razonar, mediante argumentos de derecho, si le asiste o no la razón al contribuyente y las consecuencias de las decisiones tomadas en cada momento desde el punto de vista de la gestión recaudatoria de la deuda objeto de las solicitudes de fraccionamiento.

SOLUCIÓN

El pasado 20 de octubre de 2015 se publicó en el BOE la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.

La norma nace no solo con objeto de mantener la finalidad de agilizar los procedimientos de gestión, procesamiento informático y tramitación de estas solicitudes, dando un paso más en el impulso de su gestión automatizada, sino también con el de otorgar facilidades a los obligados al pago para el cumplimiento de sus obligaciones de derecho público ante dificultades económico-financieras de carácter transitorio, habiéndose considerado necesaria la elevación del límite de la citada exención de la obligación de aportar garantías, que se situaba, antes de esta modificación al alza, en el importe de 18.000 euros establecido en su día en virtud la Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, que la que ahora se aprueba pasa a derogar.

La nueva orden sería de aplicación a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas de derecho público gestionadas por la AEAT, y por los órganos u organismos de la Hacienda Pública estatal, con exclusión de las deudas a que se refiere el Reglamento CEE 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, que se regularán por lo dispuesto en dicho reglamento, salvo las que se contraigan en aplicación

del artículo 220 del mismo. [Desde el 1 de mayo de 2016 deudas a que se refiere el Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (refundición) (CAU)].

En consecuencia, en aplicación de lo dispuesto en la misma, no se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las citadas deudas, cuando su importe, en conjunto, no exceda de 30.000 euros, ya se encuentren en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud. A efectos de la determinación de este importe, se acumularán, en el momento de la solicitud, tanto las deudas a las que la misma se refiere, como cualesquiera otras para las que se haya solicitado, sin haberse resuelto a dicha fecha aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

El supuesto práctico que se ha utilizado para la divulgación de esta última modificación plantea cuestiones relacionadas con el ámbito de aplicación temporal de la nueva norma y, particularmente, con el régimen de derecho transitorio aplicable al caso.

Para la resolución del mismo, necesariamente debe conocerse lo dispuesto en dos disposiciones contenidas en el texto de la orden, la disposición transitoria única y la disposición final única también, cuyo tenor se transcribe a continuación:

Disposición transitoria única. *Solicitudes en tramitación.*

«Las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento en tramitación a la entrada en vigor de la presente orden seguirán rigiéndose por lo establecido en la normativa vigente a la fecha de presentación de la correspondiente solicitud».

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

«Esta orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"».

Expuesto lo anterior, podemos ya señalar que la autoliquidación presentada por el concepto IVA y periodo del tercer trimestre de 2015, fue presentada el último día del plazo establecido para la presentación y, en su caso, ingreso, que resulta de la aplicación de la normativa reglamentaria del impuesto, por lo que siendo dicha fecha la del 20 de octubre de 2015, debe concluirse que la solicitud no se presentó bajo la vigencia de la nueva orden sino de su antecesora, cuyo límite de exención o dispensa era menor, como hemos señalado antes.

En consecuencia, el contribuyente actuó correctamente dado que al no poder ingresar en ese momento y llegado el día del vencimiento de la obligación de presentación, cumplió con dicho

deber formal y con respecto a lo material, la obligación tributaria principal, de carácter pecuniario, optó por la legítima decisión de solicitar el fraccionamiento de su pago, el cual solicitó aportando garantía de aval, sabedor de que se encontraba muy por encima del límite exento que regía en el día de la presentación.

Mediante el anterior proceder, el contribuyente impidió el inicio del periodo ejecutivo pese al no ingreso de la deuda, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 65.5 y 161.2 de la LGT, que disponen lo siguiente:

Artículo 65.5 de la LGT:

«La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora».

Artículo 161.2 de la LGT:

«La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

[...]».

Por otra parte, debe recordarse algo que en esta materia resulta de capital importancia pero que en no pocas ocasiones parece ser obviado, pasado por alto, o, en fin, resulta olvidado con cierta facilidad, como es la existencia de la concurrencia de un requisito, erigido casi en presupuesto, de concesión de estas solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas, pues para que ello resulte posible, en efecto, se exige la concurrencia, siempre y en todo caso, y estemos ante un supuesto de los que caen dentro del umbral que hace jugar la dispensa o exención de garantía o no lo estemos, de la concurrencia de dificultades de tesorería de carácter coyuntural.

De esta manera, cuando las dificultades en la situación de liquidez de un contribuyente se juzguen de componente estructural o bien cuando no haya dificultades de ningún tipo, no concurre el presupuesto que contempla el artículo 65.1 de la LGT, de conformidad con el cual «Las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos».

De lo anterior resulta una conclusión que si bien puede parecer obvia, no está de más, a nuestro juicio, reiterar, cual es la de que la discusión sobre si hay o no hay exención de garantía en atención al importe de las deudas objeto de solicitud, es cuestión que corresponderá abordar en segundo término, tras apreciar que efectivamente existen esas dificultades transitorias en la situa-

ción económico-financiera del solicitante, pues de no ser esto así, dicho enjuiciamiento no llegará nunca a producirse puesto que, sencillamente, no cabe la concesión de fraccionamiento ni de aplazamiento alguno de la deuda.

Siguiendo con lo que plantea el caso, se deduce del mismo que el contribuyente, conecedor de la elevación del límite de exención de garantía operada por el legislador reglamentario y sabedor también de que la misma iba a resultar solo aplicable a las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas a partir de su entrada en vigor (21 de octubre de 2015), decide desistir de su solicitud primitiva que acompañaba de aval bancario, con el fin de esquivar, evidentemente, los gastos en que iba a incurrir para el mantenimiento de tal garantía durante el periodo de vigencia y eficacia de la misma, al haber considerado que, siendo la deuda cuyo fraccionamiento pretende de 30.000 euros, una nueva solicitud cursada ahora, vigente el límite que implanta la orden, no encontraría la misma inconveniente u obstáculo alguno de cara a ser concedida.

A este respecto debe indicarse que el desistimiento constituye una forma de terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos prevista en el artículo 100 de la LGT, propia de los que se inician a petición o instancia del contribuyente, no impidiendo su utilización volver a plantear de nuevo otra solicitud, siendo esta la diferencia entre la renuncia y el desistimiento como modos de terminación de los procedimientos. Asimismo, el desistimiento expreso (el tácito es el que tiene lugar cuando se ingresó la deuda tras la solicitud) tiene por efecto el archivo de la solicitud primitiva, lo cual resulta equivalente su consideración como no presentada.

Así pues, al haber presentado la persona física la autoliquidación, junto con la solicitud primitiva de fraccionamiento que ahora procede archivar, el último día del plazo en periodo voluntario, sucede que no habiéndose producido desistimiento por el ingreso de la deuda (en cuyo caso, se liquidarían intereses de demora hasta la fecha del ingreso), la conclusión es que la solicitud que se presenta tras desistir de la cursada *ab origine*, es una solicitud efectuada en periodo ejecutivo al tenerse por inexistente la primera, de manera que no se accederá a su pretensión pero no por la mera razón de estar de la deuda en periodo ejecutivo, la cual no obsta para ello, sino por la consecuencia que en el montante de lo que adeuda el contribuyente a la Hacienda Pública provoca dicha circunstancia, que no es otra que la elevación del importe de la deuda tributaria, ya que no serán ahora 30.000 euros los que tiene pendientes, sino 30.000 euros más el recargo del periodo ejecutivo que corresponda de entre los previstos en el artículo 28 de la LGT.

Suponiendo que el contribuyente, tras la actuación del enunciado, no lleve a cabo actuación adicional alguna a la descrita en el enunciado y simplemente se limite a esperar la resolución, debe advertirse de que, tal y como se ha explicado, esta solicitud presentada el día 25 de octubre se efectuó durante el periodo ejecutivo (el periodo ejecutivo se inicia, conforme establece al art. 161 de la LGT, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación con resultado a ingresar sin haberse efectuado el mismo, es decir, el día 21 de octubre de 2015), por lo que no supone paralización del procedimiento de recaudación y la Administración tributaria procederá a dictar la providencia de apremio y liquidará el recargo, que le serán notificados concediéndole al mismo tiempo el plazo para ingresar las deudas apremiadas del artículo 62.5 de la LGT.

Lo anterior descarta la aplicación del recargo ejecutivo del 5%, por lo que el recargo del periodo ejecutivo aplicable será del 10% o del 20%. Obsérvese como el recargo exigible finalmente será, casi con plena seguridad, el recargo de apremio ordinario del 20% puesto que el reducido del 10% requiere, como presupuesto para su aplicación, el pago (pago y exclusivamente pago, no valiendo ahora las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda ni otras fórmulas no consistentes en el pago *sensu stricto*). El ingreso, además, debería serlo tanto del principal como del propio recargo reducido del 10%, y dentro siempre del plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT. Así, para beneficiarse del recargo del 10% o, dicho de otra forma, para evitar la aplicación del recargo de apremio del 20%, el contribuyente tendría que pagar en el citado plazo 33.000 euros (30.000 € + 10% recargo apremio reducido), lo cual se antoja hartamente complicado que suceda, máxime si tenemos en cuenta que el solicitante no dispone de liquidez, razón por la cual acudió precisamente a la fórmula del fraccionamiento para hacer frente a la deuda.

Es posible que, a raíz de los argumentos comentados, pueda surgirnos la pregunta de si existe algún modo de que el contribuyente pudiera aprovecharse del régimen más beneficioso de la nueva norma, toda vez que su solicitud, la de 25 de octubre de 2015, se presentó bajo su vigencia, y lo que es más, fue precisamente la voluntad de acogerse al nuevo límite lo que presidió el ánimo del obligado en todo momento.

La respuesta es que sí puede acogerse al nuevo límite, pero que su actuación es desaconsejable a todas luces, por no compensar fiscalmente dicha opción. Al contrario, el contribuyente, suponiendo que ahora deba 36.000 euros (30.000 € de principal + 6.000 recargo de apremio ordinario), puede legítimamente ingresar 6.000 euros para dejar la deuda pendiente en el importe del nuevo límite exento, es decir, 30.000 euros, para, seguidamente, solicitar el fraccionamiento con dispensa o exención de garantía por dicho importe pendiente, el cual le será concedido pues nada parece ahora impedirle. No obstante, hay que preguntarse si los gastos del aval que ofreció le hubieran supuesto un importe superior a dicha cuantía y, la respuesta, es evidentemente, negativa.