

Comentarios a los aspectos conflictivos de la Ley General Tributaria

Normas generales, procedimientos
y delito fiscal



Varios autores

Comentarios a los aspectos conflictivos de la Ley General Tributaria

**Normas generales, procedimientos
y delito fiscal**

Varios autores

© Varios autores, 2023

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.laley.es>

Primera edición: Noviembre 2023

Depósito Legal: M-32247-2023

ISBN versión papel: 978-84-9954-835-7

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-836-4

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

III.1.5. Participaciones pro indivisas en el dominio de todo tipo de elementos patrimoniales por debajo del umbral exigible

Sólo se aceptaban si el porcentaje de participación era igual o superior al 65 %. Ese umbral es ahora del 99 %.

Se trata, en cualquier caso, de una mentira. Porque si se supera el umbral, tanto antes como ahora, caían en la categoría de bienes ilíquidos, también proscritos. Es decir, el umbral determina el motivo por el que son inadmisibles, pero no cambia el hecho de que lo sean.

III.2. Bienes ilíquidos

No se les llama así, pero esto es lo que son. Porque se trata de elementos, al decir de ambas instrucciones, que, sin perjuicio de su presunta idoneidad, carecen de mercado para su eventual ejecución. Tampoco, pues, pueden ser aceptadas, como regla general, en garantía.

III.2.1. Derechos reales limitados

La definición de los mismos no cambia (servidumbres, censos, derechos de superficie, enfiteusis, etc.). Aunque ahora la prohibición se predica respecto de tales derechos, en sí mismos, mientras que antes lo era también en relación con los bienes sobre los que recayeran. La norma general admitía, en cualquier caso, excepciones (específicas, se entiende, no la excepción genérica, que también). Había, así, que valorar, si verdaderamente presentaban dificultades de ejecución, rechazándolas sólo en tal caso. Más concretamente, tratándose del derecho de superficie, podía aceptarse si resultaba posible valorarlo en, al menos, el 200 % de la deuda. Nada de eso sucede ahora.

III.2.2. Participaciones pro indivisas en el dominio de todo tipo de elementos patrimoniales por encima del umbral exigible

Nos remitimos aquí al epígrafe III.1.5.

III.2.3. Activos inmateriales

Los recoge, como novedad, la Instrucción 1/2023. Son los siguientes:

— Propiedad intelectual e industrial (derechos de autor, patentes, marcas, diseños industriales, etc);

- Concesiones administrativas (puntos de amarre, plazas de parking, etc.)
- Activos intangibles (páginas web, etc).

Tanto etcétera en su descripción, confieso que me horroriza. Semejante recurso puede ser tanto solaz de sabio como muletilla del necio⁽⁷⁾.

IV. VALORACIÓN DE INMUEBLES

Sorteadas las limitaciones anteriores, los inmuebles y derechos reales sobre ellos que pretendan ser ofrecidos en garantía deben contar con el oportuno informe pericial, cuyo contenido se regula precisamente. La única diferencia entre ambos textos es una mención que ha de constar hora en él, que no existía. Se trata de la relativa a que no se tiene conocimiento de que hayan sido realizadas sobre la finca actividades potencialmente contaminantes para el suelo. Es una exigencia derivada de la reciente promulgación de una ley sectorial al efecto, la Ley 7/2002, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que lo prevé en su art. 98⁽⁸⁾.

Cuando el interesado justifique que el valor catastral o el comprobado por la Administración a efectos fiscales supera el importe a garantizar no se requiere, en cualquier caso, informe de valoración. Pero ahora se matiza que dicho valor no puede tener una antigüedad superior a dos años, lo cual es lógico, pues cuanto mayor diferencia temporal presente respecto del importe a garantizar, su significación real será menor. Podría, incluso, quedar desvirtuada, si tal antigüedad fuera excesiva. Tampoco será necesaria la aportación de la valoración (segunda novedad) cuando el solicitante justifique que el valor de referencia determinado por la Dirección General del Catastro de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos

(7) «El etcétera es el descanso de los sabios y la excusa de los ignorantes», Enrique Jardiel Poncela dixit.

(8) «Artículo 98. Actividades potencialmente contaminantes.
1. Reglamentariamente el Gobierno aprobará, actualizará y publicará una lista de actividades potencialmente contaminantes de los suelos.
2. Los titulares de estas actividades deberán remitir periódicamente a la comunidad autónoma correspondiente los informes en los que figure la información que pueda servir de base para la declaración de suelos contaminados.
3. Las personas físicas o jurídicas propietarias de fincas están obligadas, con motivo de la transmisión de cualquier derecho real sobre los mismos, a declarar en el título en el que se formalice la transmisión si se ha realizado o no en la finca transmitida alguna actividad potencialmente contaminante del suelo. Dicha declaración será objeto de nota marginal en el Registro de la Propiedad. Esta manifestación sobre actividades potencialmente contaminantes habrá de realizarse también por el propietario en las declaraciones de obra nueva por cualquier título. Este apartado será también de aplicación a las operaciones de aportación de fincas y asignación de parcelas resultantes en las actuaciones de ejecución urbanística.»

obrantes en el Catastro, es superior al importe a garantizar. Estas previsiones se contienen en la Norma 7ª de la Instrucción 2/2023. Y aunque su párrafo primero se refiere exclusivamente a solicitudes de suspensión, creemos que es un olvido. Y si no lo es, no existen razones para no hacerlas extensibles a las de A/F⁽⁹⁾.

V. RECARGA DE GARANTÍAS

Las garantías deben estar adecuadamente correlacionadas con el importe de las deudas cuyo buen fin garantizan, ante la eventualidad de que, por incumplimiento de los vencimientos concedidos, resulte necesario ejecutarlas. Este equilibrio, que se da inicialmente, puede perderse luego si la garantía experimenta pérdidas de valor. En tal caso, es necesario reponerla, salvo que el órgano de recaudación conceda una dispensa, total o parcial. La pérdida de valor se cifraba, tanto antes como ahora, en el 20 %. Pero cambia la base respecto de la cual se predica: de ser el importe por el que se concedió el A/F pasa a ser el importe pendiente de pago a la fecha en que la garantía se minusvalore. Es un cambio acertado, puesto que el equilibrio dinámico orbita sobre dos polos: la garantía y la deuda viva. Y la Instrucción 4/2015 sólo tenía en cuenta el primero.

VI. RESPONSABLES, SUCESORES Y COOBLIGADOS⁽¹⁰⁾

Esta materia es toda ella novedosa. Como su regulación es clara, bastará con remitirse a los aspectos fundamentales, en la medida en que transcripción literal consta en el anexo.

Todos los llamados al pago lo son, en estos casos, de la misma deuda. Sin embargo, cada uno de ellos, tradicionalmente, ha tenido que ofrecer sus propias garantías para obtener el A/F (y también la suspensión). Esta situación, que se considera excesivamente onerosa, es objeto de reformulación. Así, todos ellos (responsables o sucesores) podrán presentar una única garantía que surta efectos en sus respectivos procedimientos. Por otra parte, las garantías del deudor principal surtirán efectos, en términos de suspensión de la ejecutividad de las deudas, en los responsables, aunque no sucederá lo

(9) Sin embargo, como argumento en contra puede decirse que antes se aludía simplemente al solicitante, mientras que ahora se habla de la solicitud de suspensión, que constituye un ámbito más acotado.

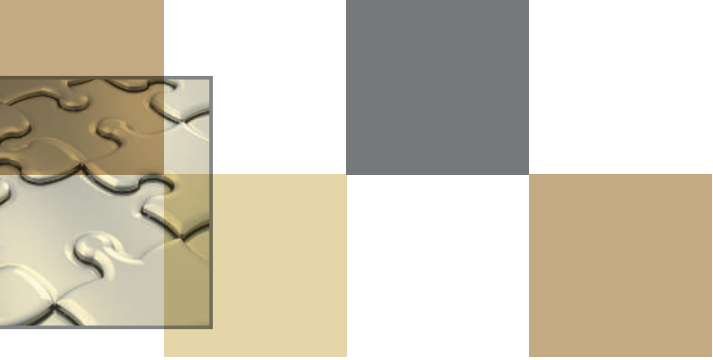
(10) Coobligados, aunque la Instrucción 2/2023 no lo diga, son los titulares concurrentes solidariamente en el hecho imponible. Por ejemplo, los distintos miembros de la unidad familiar que tributan conjuntamente en IRPF, en lo que a la cuota se refiere.

mismo entre responsables (no podría; el art. 124.2 RGR lo prohíbe expresamente).

En el caso de coobligados, prestadas garantías por uno de ellos, no se exigirán al resto.

VII. ANEXO: ESTUDIO COMPARADO DE AMBAS INSTRUCCIONES DE GARANTÍAS

Instrucción 4/2015, de 31 de julio	Instrucción 1/2023, de 31 de marzo
	<p>PRIMERA. ÁMBITO DE APLICACIÓN</p> <p>1. La presente Instrucción será de aplicación a las garantías necesarias para la obtención de aplazamientos y fraccionamientos cuando la competencia para la tramitación y resolución de los mismos esté atribuida a los órganos de la Agencia Tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR).</p> <p>2. Resulta también de aplicación a cuantas solicitudes de suspensión asociadas a reclamaciones y recursos se produzcan estando atribuida la competencia para la resolución de las mismas a los órganos de la Agencia Tributaria, de acuerdo con lo establecido en el RGR y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA).</p>
<p>PRIMERA. ESPECIALIDADES CUANDO LA GARANTÍA CONSISTE EN FIANZA, AVAL O SEGURO DE CAUCIÓN</p>	<p>SEGUNDA. ESPECIALIDADES CUANDO LA GARANTÍA CONSISTE EN FIANZA, AVAL O SEGURO DE CAUCIÓN</p>



Destacados especialistas en materia tributaria exploran en esta obra diversos temas candentes y controvertidos relacionados con la Ley General Tributaria, incluyendo algunas cuestiones relevantes en relación con el delito fiscal.

Se incluyen 25 temas seleccionados sobre la Ley General Tributaria (prescripción, responsabilidad, nulidad, revocación, etc.) y sobre los procedimientos comunes (recaudación, inspección, o revisión administrativa), así como importantes cuestiones relacionadas con el delito fiscal; todos ellos plenamente actualizados con las últimas novedades normativas y jurisprudenciales que les afectan.

ISBN: 978-84-9954-835-7



ER-0280/2005



GA-2005/0100