

Ley General Tributaria Comentada

Coordinador de la Colección:

Excmo. Sr. D. Ángel Juanes Peces
Ex Vicepresidente del Tribunal Supremo

Coordinador de la Obra:

Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda
Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Autores:

Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda
Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández
Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís
Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Ilmo. Sr. D. Francisco Sospedra Navas
Magistrado de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña

Excmo. Sr. D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco
Ex Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Cuarta Edición: Febrero de 2020

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45)

ISBN: 978-84-17985-41-7

Depósito legal: M-5926-2020

PVP: 92,56 € (IVA incluido)

Imprime: Printing '94

© LEFEBVRE-EL DERECHO

LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.

C/ Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid

COLECCIÓN TRIBUNAL SUPREMO

Ley General Tributaria

**Comentada, con jurisprudencia sistematizada
y concordancias**

4ª Edición

Coordinador de la Colección:

Excmo. Sr. D. Ángel Juanes Peces

Ex Vicepresidente del Tribunal Supremo

Coordinador de la Obra:

Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Autores:

Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Ilmo. Sr. D. Francisco Sospedra Navas

Magistrado de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña

Excmo. Sr. D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Ex Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

 **LEFEBVRE**

PRÓLOGO

Rafael Fernández Montalvo
Magistrado del Tribunal Supremo

Cuando un autor- en este caso autores- terminan su obra experimentan dos sensaciones. Una la tranquilidad que proporciona el trabajo ya realizado, y otra la incertidumbre que procede de la esperanza de éxito. Este no puede asegurarse anticipadamente porque es a los lectores y a los estudiosos a quienes corresponde otorgar la calificación definitiva al resultado. Pero en este libro que prologo concurren los tres elementos necesarios para convertirse en un instrumento de especial utilidad para los operadores jurídicos que se ocupan de las relaciones que se inscriben en el ámbito del Derecho tributario. Uno es la importancia del tema, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; otro es el método, que consiste en la interpretación de su articulado fundamentada en la jurisprudencia de los supremos órganos jurisdiccionales; y, en fin, el tercero es la garantía que proporcionan la condición de sus autores, magistrados expertos en el orden contencioso-administrativo y acreditados juristas.

1.-La codificación constituye una etapa de especial trascendencia para la historia del Derecho, que se desarrolla durante la segunda mitad del siglo XVIII y a lo largo del siglo XIX en los países del continente europeo bajo la influencia inicial de las ideas de la Ilustración y del liberalismo.

Es en esta época cuando, frente a su anterior polisemia, el término Código adquiere, como señala TOMÁS Y VALIENTE, «la significación precisa, que de forma sistemática y articulada, expresada en un lenguaje preciso, regula todos los problemas de la materia unitariamente acotada».

La codificación tiene como base ideológica el racionalismo positivista y representa la superación de las ideas propugnadas por la Escuela Histórica, cuyo significado resulta difícil de comprender sin la polémica THIBAUT-SAVIGNY. Entiende que sólo puede calificarse como Derecho el Derecho Positivo, y éste es una creación racional del hombre. No es Derecho lo que la Escuela Histórica definía como "manifestación orgánica de la vida de los pueblos" y como un fenómeno histórico, producto del "espíritu del pueblo" (Volksgeist).

El Código, tanto civil o penal, tenía vocación omnicompreensiva y potencialidad para solucionar cualquier problema jurídico, excluyendo las lagunas y las otras fuentes, singularmente la costumbre y los principios generales del Derecho.

El movimiento codificador surge y se desarrolla en los ámbitos del Derecho civil y del Derecho penal, en momentos anteriores a la verdadera juridificación de la actividad financiera. Y cuando se asignaba, precisamente, a los Códigos Civiles la determinación del estatuto personal del ciudadano frente al Estado.

Como señala GARCÍA NOVOA, existe una dependencia de la normativa tributaria de las figuras e instituciones elaboradas en el Derecho Civil, que además se aplicará mecánicamente, excluyendo cualquier valoración sobre la finalidad y sentido de las mismas. Las aportaciones doctrinales de GENY son las que con mayor fuerza defienden -en el marco de unos sistemas tributarios donde el peso predominante lo tienen los tributos que gravan negocios jurídicos privados- la dependencia del Derecho Tributario de los conceptos elaborados en el Derecho Civil.

Sin embargo, a medida que la autonomía del Derecho Tributario se consolida, cuando hace ya tiempo que "el tributo dejó de ser un poder de facto para integrar una verdadera relación jurídica", los términos utilizados en las normas tributarias van a tener el significado que comúnmente se les asigne en el Derecho Civil, por elementales razones de unidad del ordenamiento jurídico, pero sólo en tanto la norma fiscal no les atribuya un significado propio, puesto que se reconoce a ésta lo que se llamó "facultad cualificante del Derecho Tributario".

Por otra parte, se constitucionalizan los aspectos tributarios y se aprecia la necesidad de garantizar la legalidad tributaria y financiera a través de una Ley de contenido homogéneo y sistemático de los elementos de la relación jurídica tributaria.

En definitiva, se pone en evidencia la necesidad de una codificación al servicio de las seguridad jurídica que es un principio que afecta a todos los ámbitos del Derecho, pero que, como señala GARCÍA NOVOA, se manifiesta con especial intensidad en el tributario, tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por "obligaciones tasadas" de dar que deben ser "previsibles" para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de

inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, y propensión a la aplicación retroactiva de las normas.

En España, la Ley General Tributaria de 1963 se inscribió en el fenómeno de la codificación tributaria con una significación institucional, en la medida en que trató de sistematizar los principios y las normas comunes a la regulación y aplicación de todos los tributos, o el "ius commune de los actos fiscales" (SAINZ DE BUJANDA). En ella se regulan, en particular, el contenido y alcance de las potestades de la Administración en el ejercicio de la función tributaria, así como las situaciones de sujeción, obligaciones, deberes, derechos y garantías de los ciudadanos como consecuencia de la aplicación de los tributos.

Inicialmente, el texto se concibió como preliminar a la Ley de Reforma del Sistema Tributario que sería aprobada unos meses más tarde de la propia Ley General Tributaria. Pero, definitivamente, se concibió como una ley general siguiendo el modelo de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 y el Título Preliminar del Texto Único de los Impuestos Directos italiano de 1958.

La Ley, como advierte PÉREZ ROYO, evidencia el prurito doctrinal propio de la época en que se aprueba, normaliza la terminología e implanta conceptos y criterios generales de la jurisprudencia. El impulso codificador de los años 1963 y 1964 se manifestó también en el ámbito de la normativa de los diferentes tributos; y, de esta manera, quedó diseñada la estructura de la codificación de las normas tributarias, con una división entre normas de carácter general (la LGT y sus reglamentos) y normas de carácter especial para cada figura del sistema tributario.

La LGT de 1963 fue objeto de numerosas modificaciones, de las que destacan las efectuadas en 1985 y 1995, en materia de infracciones y sanciones tributarias, y la adición que supuso en 1998 el llamado "Estatuto del contribuyente" o Ley de Derechos y Garantías, Ley 1/1998, de 26 de febrero.

2.- La LGT de 1963 era una norma preconstitucional que sería sustituida, cuarenta años después de su aprobación, por la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Su periodo de gestación fue, por tanto, largo en contraste con el acelerado proceso parlamentario.

Una resolución de 15 de junio de 2000 de la Secretaría de Estado de Hacienda acuerda la constitución de una Comisión para el estudio y propuesta de medidas de reforma de la Ley General Tributaria; y, por nueva resolución de 1 de octubre de 2002, una segunda Comisión se encarga del estudio del borrador del anteproyecto. El Boletín Oficial de las Cortes Generales de 6 de junio de 2003 publicó el Proyecto de Ley General Tributaria, que se convirtió en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, promulgada en el Boletín Oficial del Estado núm. 302 del día siguiente, y vigente desde el 1 de julio de 2004.

Su Exposición de Motivos resume el sentido y alcance de la Ley: «El artículo 1 de la ley delimita el ámbito de aplicación de la misma, como ley que recoge y establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español. La nueva Ley General Tributaria debe adecuarse a las reglas de distribución de competencias que derivan de la Constitución Española. Respecto a esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha manifestado que "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles" (STC 116/94, de 18 de abril), y también que "la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14.^a y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado" (STC 192/2000, de 13 de julio)».

La trascendencia de la Ley General Tributaria ha dado lugar a numerosas e importantes obras, en gran parte colectivas, que han contribuido a su interpretación desarrollando un contenido que se caracteriza por el rigor de los conceptos que constituyen, en palabras de F. SAINZ DE BUJANDA, un "eslabón" esencial en la evolución del Derecho español.

Los años transcurridos desde su publicación ponen en evidencia los logros de la Ley, pero también las múltiples modificaciones y reformas, muchas de las cuales pueden interpretarse como la respuesta, en un constante diálogo, a la interpretación jurisprudencial. En ocasiones, para confirmarla elevando la declaración de la Sala Tercera del Tribunal Supremo al rango de la propia Ley, y, en otras para corregirla, adoptando una solución distinta para el problema judicialmente resuelto.

Así, Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal recogió un conjunto de medidas tendentes a potenciar las facultades de los órganos de control tributario, con eliminación de obstáculos procedimentales y a mejorar la información disponible, garantizando la eficacia en el ingreso efectivo de las deudas tributarias. Y en el ámbito de la reacción frente al fraude en la fase recaudatoria, introdujo, como un supuesto de responsabilidad tributaria, una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo.

El Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que facilita la puesta al corriente de las obligaciones tributarias, siguiendo la línea de la exoneración penal por las regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o de querrela.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude, es una modificación extensa cuya finalidad se explica en los siguientes términos: «La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude. Tales objetivos se persiguen con una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios. Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones. Por último, merece destacarse una serie de medidas que se incorporan al ordenamiento de forma novedosa y con una clara vocación en la lucha contra el fraude, entre ellas la posibilidad de adopción de medidas cautelares vinculadas a supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública, así como la investigación patrimonial a las mismas asociada, la limitación de pagos en efectivo o el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero».

Así, en la última de dichas reformas, la efectuada por la ley 34/2015, de 21 de septiembre, que responde al proclamado propósito de reforzar la seguridad jurídica, prevenir el fraude fiscal, incrementar la eficacia de la actuación administrativa y reducir la litigiosidad, se refleja esa permanente toma en consideración de la doctrina del Tribunal Supremo, como lo evidencia, entre otros aspectos de la modificación, la referencia explícita a la diferencia conceptual que existe entre este derecho a comprobar y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado en temas como la corrección de determinados créditos fiscales y la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos (artículos 66 bis y 115).

La Ley aclara, en línea con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la prescripción del derecho a liquidar no se extiende al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

3.- La idea que inspira la obra es la de poner en relación los preceptos de la Ley General Tributaria con la doctrinas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Constitucional, así como con la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, proporcionando, de esta manera, la interpretación que los supremos órganos jurisdiccionales hacen del articulado del máximo exponente en nuestro país de la codificación en el ámbito tributario.

La seguridad jurídica adquiere una especial relevancia en los momentos actuales en los que la sociedad y el sistema económico aspiran a que, a través de los pronunciamientos jurisdiccionales de los Tribunales que tienen encomendada la elaboración de la jurisprudencia, se adquiera un suficiente grado de certeza y confianza.

En palabras de Jürgen Habermas, lo que más preocupa al jurista es «la indeterminación de las decisiones judiciales, es decir, la circunstancia de que el enjuiciamiento de un caso

conforme al derecho vigente no venga suficientemente determinado por los antecedentes, las leyes vigentes, los comentarios y la opinión dominante». Y, en los sistemas continentales europeos, la respuesta específica para evitar las contradicciones entre resoluciones judiciales consiste en atribuir al Tribunal Supremo la tarea de elaborar una jurisprudencia sobre el modo de interpretar y aplicar las normas.

El origen de la casación, que es el principal mecanismo procesal al servicio de la jurisprudencia, responde paradójicamente, en su origen, a una clara prevención frente a criterios de interpretación creativos que fueran más allá de la literalidad de la ley. Pero su posterior evolución convertirá a la jurisprudencia en doctrina legal vinculante al imponer un criterio uniforme en la interpretación y aplicación de la ley.

Ahora bien, la explicación normativa de dicha eficacia sitúa el problema en el reconocimiento de alguna posición de la jurisprudencia en el ordenamiento jurídico y, más concretamente, en el sistema de fuentes. Surge, así, una cierta antinomia conceptual entre la norma de carácter abstracto y general, y la jurisprudencia relacionada con la función judicial y necesariamente constituida a partir de decisiones judiciales concretas, cuya legitimación surge de la aplicación del ordenamiento jurídico a los conflictos particulares planteados.

En todo caso, ha de partirse de la diferencia que existe entre el precedente judicial y la jurisprudencia. El primero es una resolución concreta, individual y referida únicamente al caso que se decide. La segunda, como doctrina, es proposición jurídica abstracta y general que se incorpora a la norma considerada, que puede y debe ser invocada en todos los supuestos, por diferentes que sean, en los que resulte aplicable la norma que interpreta.

En definitiva, la jurisprudencia aunque no es fuente del derecho, entendida como norma escrita de carácter general y abstracto emanada de los poderes constitucionalmente dotados de facultad normativa creadora, forma parte del ordenamiento jurídico, en cuanto constituye uno de los elementos que tienen valor vinculante en la aplicación del derecho y, en este sentido, sí puede decirse que la jurisprudencia, sin ser norma, tiene valor normativo.

La clásica polémica sobre si la jurisprudencia es o no fuente del derecho no ha sido directamente resuelta por la Constitución, pero su artículo 161.1.a) permite sostener el carácter vinculante de la jurisprudencia al establecer que "la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada". En este precepto se ha visto, no sin razón, un reconocimiento de la jurisprudencia como parte integrante del ordenamiento jurídico, en cuanto doctrina adherida a la ley.

En cualquier caso, la vinculación a la jurisprudencia resulta reforzada con la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que erige al "interés casacional objetivo" en eje decisivo del nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo.

El nuevo artículo 88 LJCA solo considera la posibilidad de admitir a trámite el recurso de casación «cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia».

La actual regulación no garantiza ya el acceso a la casación de los recursos que no incurran en una causa legalmente prevista de inadmisión, sino que exige en positivo la presencia del mencionado interés casacional objetivo en la decisión de fondo. Y en la determinación de su existencia el Tribunal de casación tiene un margen de apreciación casi absoluto, aunque el artículo 88 LJCA establezca unas circunstancias indiciarias y otras circunstancias que determinan su presunción.

La relación de circunstancias indiciarias es enunciativa, no exhaustiva, de manera que el Tribunal de casación puede considerar que existe interés casacional objetivo en otros supuestos no contemplados expresamente en el apartado 2 del artículo 88, siempre que no se trate de sentencias de Juzgado, supuesto en el que la casación solo es admisible si la sentencia se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sus efectos son susceptible de extensión. Y también resulta que el Tribunal no está obligado a admitir el recurso aunque se incluya en alguna de las circunstancias enumeradas dado el tenor literal del precepto, como tampoco lo está en los supuestos enumerados como presunciones.

La presunción solo es, realmente, "iuris et de iure" en el subapartado b) del artículo 88.1.3, relativo a las resoluciones que se aparten deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea, ya que, incluso, la del subapartado c) del mismo apartado, relativo a

que la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, admite la excepción de que «ésta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente».

4.- El Derecho comunitario europeo constituye un límite para el Derecho tributario de los Estados miembros no solo en la armonizada imposición indirecta y de los gravámenes aduaneros, sino también, a través de lo que se ha dado en llamar la armonización negativa, en los tributos directos; e, incluso, en el ámbito de los derechos y garantías de los contribuyentes.

En primer lugar, a través de las libertades fundamentales (de circulación de personas, de servicios, de mercancías y capitales) y, de manera especial, del principio de no discriminación se impiden diferencias impositivas derivadas de la nacionalidad o de la residencia. Así, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12), que no deriva de una cuestión prejudicial sino que es consecuencia de un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España, declaró contrario al Derecho europeo el régimen fiscal establecido en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español.

En particular, el fallo declara contrario al derecho originario de la Unión Europea, en lo que se refiere al principio de libre circulación de capitales, con infracción de los arts. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. «las diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste». Y era evidente la quiebra de la Ley 22/2009, de Cesión de Tributos, en lo que atañe a los puntos de conexión internos en el art. 32. Además resultan inaplicables los preceptos de la Ley estatal 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto incidan sobre los supuestos afectados. Queda ilesa la normativa propia de las CCAA dictadas al amparo de la capacidad que les otorga el art. 48 de la Ley 22/2009. La sentencia no entra a valorar ni emite juicio sobre la legislación de las CCAA, tan sólo se limita a constatar que la normativa estatal de coordinación conlleva la desigualdad tributaria y, en consecuencia, constituye un obstáculo para la libre circulación de capitales. En consecuencia la Ley 26/2014, que modifica la Ley 35/2006, el Real Decreto Legislativo 5/2004 y otras normas tributarias, ha incluido una Disposición Final Tercera, que a su vez da nueva redacción a la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, para materializar la obligación legal de acatamiento que surgió de esta sentencia, igualando el tratamiento de los residentes en territorio español a los residentes en el territorio de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo a través de una serie de reglas que les permiten colocarse en la misma posición jurídica que el contribuyente residente.

En segundo lugar, ha de atenderse a las decisiones jurídicas de las instituciones europeas, derivada de una cesión parcial implícita de soberanía fiscal por la aproximación de las normativas sobre los elementos de determinados impuestos como consecuencia de Directivas armonizadoras que afectan a: los impuestos sobre el valor añadido-impuesto de origen y estructura comunitaria por excelencia-; impuestos especiales; impuestos que gravan la concentración de capitales- nuestros gravámenes sobre operaciones societarias y actos jurídicos documentados-; a determinados aspectos de la imposición sobre sociedades, como la fiscalidad de las operaciones de fusión, escisión y otras fórmulas de reorganización empresarial; y la fiscalidad de las operaciones societarias entre sociedades matrices y filiales.

De manera muy importante, han de tenerse en cuenta los principios europeos de construcción jurisprudencial que deben inspirar la actuación normativa, ejecutiva y judicial en materia tributaria. Muchos de ellos tienen relevancia directa en la aplicación interna de los tributos y configuran auténticos derechos comunitarios de los contribuyentes, actuando en la esfera de los deberes y obligaciones formales, en la determinación de las infracciones y sanciones y en otros ámbitos. Ello constituye una "europeización" del estatuto del contribuyente, incidiendo en la posición del contribuyente frente a la Administración. En este sentido influyen, las decisiones del TJUE que articulan principios como el de proporcionalidad, la no discriminación tributaria, la confianza legítima o el de la equivalencia y efectividad en la devolución de los ingresos indebidos. En definitiva, las exigencias del Derecho de la Unión Europea no se agotan en la redacción de normas, sino que afectan, también, a su interpretación. Baste recordar la doctrina del TJUE en materia de aplicación de normas antiabuso y su eventual impacto en la resolución de expedientes como los asociados a la deducción de gastos financieros por las entidades holding o los referidos al análisis de los motivos económicos válidos para justificar la neutralidad fiscal en una fusión.

El TJUE ha ido desarrollando desde que dictó su sentencia de 28 de enero de 1986, referente al asunto *Avoir fiscal* (270/93) una rica jurisprudencia en materia de imposición directa, considerando

que, pese a que el ámbito de los impuestos directos pertenece a la soberanía de los Estados miembros, y como tal no está incluida en la competencia de la UE, los Estados miembros deben ejercer su competencia respetando el Derecho europeo. En el momento en que, en el ejercicio de su poder tributario, los Estados miembros aprueben una norma que vulnere una libertad fundamental, el TJUE está legitimado, en defensa de esta última, para declarar la incompatibilidad de la legislación nacional con el Derecho europeo.

El mismo Tribunal se ha pronunciado sobre normas relacionadas con la imposición societaria, como son: los sistemas de coordinación e integración entre los impuestos que gravan las rentas de los socios y las sociedades (tributación de dividendos), los llamados impuestos de salida; la compensación de pérdidas transfronterizas dentro de una misma sociedad, el régimen de consolidación, y, en particular, el cómputo de las pérdidas dentro de un grupo societario; y las medidas nacionales contra prácticas abusivas.

Los pronunciamientos del TJUE se traducen en este ámbito en una serie de prohibiciones que dan lugar a la llamada armonización o integración fiscal negativa. Está dirigida no tanto a definir contenidos positivos, sino como un factor susceptible de determinar distorsiones en el funcionamiento del mercado y como elemento obstaculizador de las libertades comunitarias y de la libre competencia.

La fiscalidad sectorial es otro buen ejemplo de esta fuerza expansiva del Derecho de la Unión Europea. El sector de las telecomunicaciones ha asistido al sucesivo escrutinio de figuras impositivas tradicionales (tasas por la utilización del espectro o tasa general de operadores, y tasa por ocupación del dominio público local) o de nuevo cuño (aportaciones para la financiación de RTVE).

En paralelo estamos asistiendo a un incremento de los casos en los que nuestros tribunales deciden plantear cuestiones prejudiciales al TJUE, existiendo un buen número de cuestiones pendientes de resolución.

5.- Los autores son destacados miembros de la Carrera Judicial que aúnan a su dilatada experiencia jurisdiccional unos profundos conocimientos teóricos en la especialidad contencioso-administrativa y, más en particular, en el ámbito tributario.

Joaquín Huelin Martínez de Velasco, José Antonio Montero Fernández y Francisco José Navarro Sanchís son Magistrados del Tribunal Supremo¹, que forman parte de la Sección Segunda de su Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, que funciona, en virtud de las normas de reparto, como el supremo órgano jurisdiccional de España en el ámbito tributario. En este destino he tenido la suerte de compartir con ellos trabajo y deliberaciones en las que siempre han sido una segura referencia en la creación de doctrina.

Joaquín Huelin Martínez de Velasco, antes de su ascenso al Tribunal Supremo, con independencia de los destinos como juez, desde la adquisición de su condición de magistrado especialista en el orden contencioso-administrativo ha desempeñado sus funciones jurisdiccionales en las correspondientes Salas del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y de la Audiencia Nacional. Fue, también, letrado del Tribunal Constitucional y, sobre todo, en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que le dejaría una imborrable impronta en su formación jurídica y vocación europeísta. Su inquietud intelectual le ha llevado, además, a participar en innumerables congresos y cursos de Derecho europeo, Derecho tributario y Derecho administrativo. Es, en fin, autor de importantes publicaciones; entre las más recientes: una sentencia constitucional ejemplar de Javier Delgado Barrio (Comentario a la STC 78/2010), *Revista de Administración Pública* núm. 197, 2015; Las tasas que gravan la ocupación del dominio público local por las compañías operadoras de telefonía móvil, *Tributos locales* núm. 113, 2013-2014; la elevación del umbral para acceder a los recursos en orden contencioso-administrativo como medida de agilización procesal, *Actualidad administrativa*, núm. 21, 2011; las implicaciones constitucionales del incumplimiento del deber de plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (una aproximación "post-Lisboa"), *Cívitas* núm. 39, 2011, *Cívitas*, *Derecho europeo* núm. 39-2011; las posibilidades de intervención de las Comunidades Autónomas en los procesos por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Revista Española de la función consultiva*, núm. 5- 2011; la armonización fiscal de los impuestos especiales: una visión jurisprudencial, *Estudios de derecho judicial*, núm. 143-2007; el papel de las entidades locales en el proceso de construcción europea, *Manuales de formación continuada- 2007*; el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, *Estudios de derecho judicial*, 2006; y el acervo comunitario sobre prevención de riesgos laborales,

Notas ¹ En el momento de publicar la presente edición Joaquín Huelin Martínez de Velasco es Abogado. Socio de Cuatrecasas.

Estudios de derecho judicial, núm. 100- 2006; Novedades jurisprudenciales sobre tributos locales Cuadernos de derecho local, número 36, 2014. Es Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

José Antonio Montero Fernández, antes de alcanzar la condición de Magistrado del Tribunal Supremo y pasar a formar parte de la Sección Segunda de su Sala Tercera, ha desarrollado una completa actividad profesional en el ámbito jurisdiccional, como secretario Judicial, abogado fiscal, juez y magistrado, en cuya condición ocupó destino en la Sala de lo Contencioso-administrativo de Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Y ha acumulado, además, una intensa formación académica y pedagógica, a través de su condición de profesor en la Universidad Nacional a Distancia y de sus numerosas colaboraciones universitarias, entre ellas, la de profesor en el master de Derecho tributario de la Universidad de Sevilla. Por otra parte, su interés por la materia le ha llevado a tener una presencia habitual en la actividad académica de Colegios de Abogados y entidades que muestran una especial preocupación por el Derecho tributario, formando parte del claustro de profesores del prestigioso master de "Asesoría Fiscal del Instituto de Estudios Cajasol". Méritos todos que han contribuido a su reciente distinción de Académico Correspondiente de la Academia de Legislación y Jurisprudencia de Sevilla.

Francisco José Navarro Sanchís coincide con los otros autores en ser un destacado miembro de la carrera judicial y un profundo conocedor del Derecho tributario. Antes de llegar a la Sala del Tribunal Supremo, obtuvo la especialidad en la jurisdicción contencioso-administrativa y desempeño, como magistrado, su función jurisdiccional en la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria y en la Sección Segunda de la correspondiente Sala de la Audiencia Nacional, que conocía de los temas tributarios. Es autor de una extensa e importante bibliografía en Derecho procesal administrativo y Derecho tributario. Entre sus últimas publicaciones, "La deuda Fiscal. Cuestiones Candentes de Derecho Administrativo y Derecho Penal". Desde 2008 ha venido colaborando en publicaciones relacionadas con el Derecho económico en general y el Derecho tributario en particular. Sus méritos como importante jurista especializado en esta rama del Derecho han sido reconocidos al ser designado Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación e integrado en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la citada Corporación.

Dimitry Berberoff Ayuda, coordinador de la obra que prologamos, es también magistrado especialista de lo contencioso-administrativo, que estuvo destinado en la correspondiente Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Ha sido, asimismo, Letrado en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea junto al añorado Abogado General Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer. Y, en la actualidad es jefe del Gabinete Técnico de Información y Documentación del Tribunal Supremo². Es, asimismo, autor de una importante bibliografía de la que forman parte, entre otras, las siguientes obras: Novedades jurisprudenciales (2014-2015) sobre la Administración local, con especial referencia al contexto de la Unión Europea, Cuadernos de derecho local, el Juez de la Unión Europea Civitas. Revista española de derecho europeo, núm. 48, 2013; Tributos, derecho de la Unión Europea y entidades locales Cuadernos de derecho local, número 33, 2013, 2015 Un nuevo escenario para la libertad de capitales, Unión Europea Aranzadi, núm. 10, 2012; y La Directiva 2006/123/CE y su contexto, Revista Aragonesa de Administración Pública, núm. Extra 12, 2010 [Ejemplar dedicado a: El impacto de la directiva Bolkestein y la reforma de los servicios en el Derecho Administrativo].

Y Francisco José Sospedra Navas, que completa la autoría del extraordinario trabajo que representa la obra, ejerce desde 1999 en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, ha sido Letrado del Consejo General del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional. Es Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, habiendo estado integrado en la Sección Cuarta en la que enjuició recursos en materia tributaria y en la actualidad adscrito a la Sección Quinta.

En definitiva, la formación y preocupación intelectual de los autores les permite no sólo un examen sistemático y en profundidad de la jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo, sino también de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, especialmente familiar para ellos por sus trayectorias profesionales.

Abordan los preceptos de la Ley General Tributaria, en su versión actual, después de sus últimas reformas, pero contemplando la evolución de cada precepto. Analizan, de manera singular, cada artículo con una visión sistemática e institucional de la jurisprudencia de los supremos órganos jurisdiccionales, a la que incorporan sus ponderados criterios de juristas especializados. Termina la obra con unos elaborados índices sistemáticos y analíticos que facilitan su estudio y consulta.

Notas ² En el momento de publicar la presente edición Dimitry Berberoff Ayuda es Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Plan general

Número
marginal

Relación de Reformas a la presente Ley
Relación de preceptos modificados


LEY GENERAL TRIBUTARIA

Exposición de motivos

Título I. Disposiciones generales del ordenamiento tributario	1
Capítulo I. Principios generales	1
Capítulo II. Normas tributarias	7
Sección 1ª. Fuentes normativas	7
Sección 2ª. Aplicación de las normas tributarias	10
Sección 3ª. Interpretación, calificación e integración	12
Título II. Los tributos	17
Capítulo I. Disposiciones generales	17
Sección 1ª. La relación jurídico-tributaria	17
Sección 2ª. Las obligaciones tributarias	19
Subsección 1ª. La obligación tributaria principal	19
Subsección 2ª. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta	23
Subsección 3ª. Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo	24
Subsección 4ª. Las obligaciones tributarias accesorias	25
Subsección 5ª. Las obligaciones tributarias formales	29
Sección 3ª. Las obligaciones y deberes de la Administración tributaria	30
Sección 4ª. Los derechos y garantías de los obligados tributarios	34
Capítulo II. Obligados tributarios	35
Sección 1ª. Clases de obligados tributarios	35
Sección 2ª. Sucesores	39
Sección 3ª. Responsables tributarios	41
Sección 4ª. La capacidad de obrar en el orden tributario	44
Sección 5ª. El domicilio fiscal	48
Capítulo III. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta	49
Capítulo IV. La deuda tributaria	58
Sección 1ª. Disposiciones generales	58
Sección 2ª. El pago	60
Sección 3ª. La prescripción	66
Sección 4ª. Otras formas de extinción de la deuda tributaria	71
Sección 5ª. Garantías de la deuda tributaria	77
Título III. La aplicación de los tributos	83
Capítulo I. Principios generales	83
Sección 1ª. Procedimientos tributarios	83
Sección 2ª. Información y asistencia a los obligados tributarios	85
Sección 3ª. Colaboración social en la aplicación de los tributos	92
Sección 4ª. Tecnologías informáticas y telemáticas	96
Capítulo II. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios	97
Sección 1ª. Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria	98
Subsección 1ª. Fases de los procedimientos tributarios	98
Subsección 2ª. Liquidaciones tributarias	101
Subsección 3ª. Obligación de resolver y plazos de resolución	103
Sección 2ª. Prueba	105
Sección 3ª. Notificaciones	109
Sección 4ª. Entrada en el domicilio de los obligados tributarios	113

	Número marginal
Sección 5ª. Denuncia pública	114
Sección 6ª. Potestades y funciones de comprobación e investigación	115
Capítulo III. Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria	117
Sección 1ª. Disposiciones generales	117
Sección 2ª. Procedimientos de gestión tributaria	123
Subsección 1ª. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos	124
Subsección 2ª. Procedimiento iniciado mediante declaración	128
Subsección 3ª. Procedimiento de verificación de datos	131
Subsección 4ª. Procedimiento de comprobación de valores	134
Subsección 5ª. Procedimiento de comprobación limitada	136
Capítulo IV. Actuaciones y procedimiento de inspección	141
Sección 1ª. Disposiciones generales	141
Subsección 1ª. Funciones y facultades	141
Subsección 2ª. Documentación de las actuaciones de la inspección	143
Sección 2ª. Procedimiento de inspección	145
Subsección 1ª. Normas generales	145
Subsección 2ª. Iniciación y desarrollo	147
Subsección 3ª. Terminación de las actuaciones inspectoras	153
Subsección 4ª. Disposiciones especiales	158
Capítulo V. Actuaciones y procedimiento de recaudación	160
Sección 1ª. Disposiciones generales	160
Sección 2ª. Procedimiento de apremio	163
Subsección 1ª. Normas generales	163
Subsección 2ª. Iniciación y desarrollo del procedimiento de apremio	167
Subsección 3ª. Terminación del procedimiento de apremio	173
Sección 3ª. Procedimiento frente a responsables y sucesores	174
Subsección 1ª. Procedimiento frente a los responsables	174
Subsección 2ª. Procedimiento frente a los sucesores	177
Título IV. La potestad sancionadora	178
Capítulo I. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria	178
Capítulo II. Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias	181
Sección 1ª. Sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias	181
Sección 2ª. Concepto y clases de infracciones y sanciones tributarias	183
Sección 3ª. Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias	187
Sección 4ª. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias	189
Capítulo III. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias	191
Capítulo IV. Procedimiento sancionador en materia tributaria	207
Título V. Revisión en vía administrativa	213
Capítulo I. Normas comunes	213
Capítulo II. Procedimientos especiales de revisión	216
Sección 1ª. Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho	217
Sección 2ª. Declaración de lesividad de actos anulables	218
Sección 3ª. Revocación	219
Sección 4ª. Rectificación de errores	220
Sección 5ª. Devolución de ingresos indebidos	221
Capítulo III. Recurso de reposición	222
Capítulo IV. Reclamaciones económico-administrativas	226
Sección 1ª. Disposiciones generales	226
Subsección 1ª. Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas	226
Subsección 2ª. Organización y competencias	228
Subsección 3ª. Interesados	232
Subsección 4ª. Suspensión	233
Sección 2ª. Procedimiento general económico-administrativo	234
Subsección 1ª. Procedimiento en única o primera instancia	235
Subsección 2ª. Recursos en vía económico-administrativa	241
Sección 3ª. Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales	245
Sección 4ª. Recurso contencioso-administrativo	249

	Número marginal
Título VI. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda pública	250
Título VII. Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario	260
Capítulo I. Disposiciones generales.	260
Capítulo II. Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación	265
Capítulo III. Procedimiento de recuperación en otros supuestos	269
Disposiciones adicionales	DAD
Disposiciones transitorias	DTR
Disposición derogatoria única	DDE
Disposiciones finales	DFI
 Tabla Alfabética	
Índice por Epígrafes	



Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria

Exposición de motivos	
Título I Disposiciones generales del ordenamiento tributario	1
Título II Los tributos	17
Título III La aplicación de los tributos	83
Título IV La potestad sancionadora	178
Título V Revisión en vía administrativa	213
Título VI Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda pública	250
Título VII Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario	260
Disposiciones adicionales	DAD
Disposiciones transitorias	DTR
Disposiciones derogatoria única	DDE
Disposiciones finales	DFI

Última reforma de la presente disposición realizada por Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS****I**

La Ley General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Desde su aprobación, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, ha sido objeto de diversas modificaciones que han intentado adaptar esta disposición legal a los cambios experimentados en la evolución del sistema tributario.

La primera reforma importante de la Ley General Tributaria se realizó en 1985 a pesar de la modificación sustancial que experimentó en esos años el sistema fiscal. La reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria tuvo por objeto precisamente adecuar el contenido de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria a los cambios experimentados al margen de la misma, y recuperar ésta su carácter sistematizador e integrador de las modificaciones que afectaban con carácter general al sistema tributario. Desde ese momento, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, fue objeto de numerosas reformas por medio de leyes de presupuestos generales del Estado y algunas leyes sustantivas, si bien, desde 1992, la doctrina del Tribunal Constitucional fue contraria a la reforma de la Ley General Tributaria por medio de leyes de presupuestos generales del Estado.

En 1995, la necesidad de incorporar la jurisprudencia constitucional a la citada ley y la conveniencia de actualizarla en materia de procedimientos tributarios, así como otras finalidades como la de impulsar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, la de contemplar las facultades de los órganos de gestión para efectuar liquidaciones provisionales de oficio, la de incorporar nuevos instrumentos de lucha contra el fraude fiscal o la de revisar el régimen de infracciones y sanciones, determinó que se abordara una importante reforma mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.

Al margen de las reformas introducidas desde esa fecha en preceptos concretos de la Ley General Tributaria, se aprobó en 1998 una disposición legal esencial para la regulación de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración que afectó a materias íntimamente relacionadas con el contenido propio de la Ley General Tributaria. La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tuvo por objeto reforzar los derechos sustantivos de los contribuyentes y mejorar sus garantías en el seno de los distintos procedimientos tributarios, reforzando las correlativas obligaciones de la Administración tributaria. Como se señalaba en su exposición de motivos, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, planteó desde su aprobación la necesidad de su integración en la Ley General Tributaria, donde sus preceptos debían encontrar su natural acomodo.

A pesar de las modificaciones efectuadas hasta la fecha en la Ley General Tributaria, puede afirmarse que su adaptación al actual sistema tributario y al conjunto del ordenamiento español desarrollado a partir de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 resultaba insuficiente. Desde la promulgación de la Constitución estaba pendiente una revisión en profundidad de la citada ley para adecuarla a los principios constitucionales, y eliminar definitivamente algunas referencias preconstitucionales sin encaje en nuestro ordenamiento actual.

Por otro lado, a pesar de los esfuerzos revisores del legislador, el sistema tributario ha evolucionado en los últimos años en el seno de los distintos impuestos sin el correlativo desarrollo de los preceptos de la Ley General Tributaria y, además, se han promulgado otras disposiciones en nuestro ordenamiento, como la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que han modernizado los procedimientos administrativos y las relaciones entre los ciudadanos y la Administración, sin el correspondiente reflejo en la Ley General Tributaria. En este sentido, la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios.

En definitiva, el carácter preconstitucional de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la necesidad de regular los procedimientos de gestión tributaria actualmente utilizados, la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria aconsejaban abordar definitivamente la promulgación de una nueva Ley General Tributaria.

En este contexto, la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 destacó la necesidad de una revisión en profundidad de la ley y procedió a la constitución de una Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria que, integrada por destacados expertos en derecho financiero y tributario, ha dado lugar, con carácter previo a la redacción del proyecto de la nueva Ley General Tributaria, a un informe sobre las líneas maestras de la reforma y el modo en que debían concretarse en un futuro texto legal.

El borrador del anteproyecto preparado sobre la base de dicho informe fue estudiado por un grupo de expertos en derecho financiero y tributario en el seno de la Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2002. El trabajo del grupo de expertos concluyó en enero de 2003 con la redacción de un informe donde se analizó y comentó el texto, a la vez que se formularon propuestas y sugerencias relacionadas con la materia objeto del estudio.

De acuerdo con lo señalado, los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria.

Además de las modificaciones necesarias para la comentada adecuación de la norma al contexto actual de nuestro sistema tributario, la nueva ley supone también una notable mejora técnica en la sistematización del derecho tributario general, así como un importante esfuerzo codificador.

Manifestación de ello es la nueva estructura de la ley, más detallada y didáctica que la de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, con cinco títulos. Los dos primeros vienen a coincidir esencialmente con los títulos preliminar, I y II de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Sin embargo, los títulos III, IV y V de la nueva ley suponen una estructuración más correcta y sistemática que la del título III de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, relativo a la gestión tributaria en sentido amplio. El título III de la nueva ley regula los procedimientos de aplicación de los tributos, el título IV regula de modo autónomo la potestad sancionadora y el título V regula la revisión de actos administrativos en materia tributaria.

El ánimo codificador de la nueva Ley General Tributaria se manifiesta fundamentalmente en la incorporación de preceptos contenidos en otras normas de nuestro ordenamiento, algunas de las cuales ponen fin a su vigencia. Así, se incorpora el contenido de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, 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, así como los preceptos reglamentarios de mayor calado en materia de procedimiento de inspección, recaudación, procedimiento sancionador, recurso de reposición, etc.

II

El título I, «Disposiciones generales del ordenamiento tributario», contiene principios generales y preceptos relativos a las fuentes normativas y a la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

El art. 1 de la ley delimita el ámbito de aplicación de la misma, como ley que recoge y establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español. La nueva Ley General Tributaria debe adecuarse a las reglas de distribución de competencias que derivan de la Constitución Española. Respecto a esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha manifestado que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles» [STC 116/94, de 18 de abril], y también que «la indudable conexión existente entre los art. 133.1, 149.1.14ª y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado» [STC 192/2000, de 13 de julio].

En definitiva, de los títulos competenciales previstos en el apartado 1 del art. 149 de la Constitución, esta ley se dicta al amparo de lo dispuesto para las siguientes materias: 1ª, en cuanto regula las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir; 8ª, en cuanto se refiere a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y a la determinación de las fuentes del derecho tributario; 14ª, en cuanto establece los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario en el marco de la

Hacienda general; y 18ª, en cuanto adapta a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias.

Se eliminan en este título I las referencias preconstitucionales que existían en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y se incorpora el contenido de diversos preceptos constitucionales de fundamental aplicación en el ordenamiento tributario. Asimismo, se delimita el concepto de Administración tributaria y se actualiza el sistema de fuentes con referencia a los tratados internacionales y a las normas de derecho comunitario.

En la sección 3ª, relativa a la «interpretación, calificación e integración de las normas tributarias», se incorpora el precepto que regula la calificación de las obligaciones tributarias y se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria.

III

El título II, «Los tributos», contiene disposiciones generales sobre la relación jurídico-tributaria y las diferentes obligaciones tributarias, así como normas relativas a los obligados tributarios, a sus derechos y garantías, y a las obligaciones y deberes de los entes públicos. Se regulan también los elementos de cuantificación de las obligaciones tributarias, dedicándose un capítulo a la deuda tributaria.

De modo didáctico, se definen y clasifican las obligaciones, materiales y formales, que pueden surgir de la relación jurídico-tributaria. Las obligaciones materiales se clasifican en: obligación tributaria principal, obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta, obligaciones entre particulares resultantes del tributo y obligaciones tributarias accesorias. En las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta se asumen las denominaciones de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y entre las obligaciones accesorias se incluyen las de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo.

En cuanto al interés de demora se procede a establecer una completa regulación, destacando como principal novedad la no exigencia de interés de demora desde que la Administración incumpla alguno de los plazos establecidos en la propia ley para dictar resolución por causa imputable a la misma, salvo que se trate de expedientes de aplazamiento o de recursos o reclamaciones en los que no se haya acordado la suspensión. También se modifica la regulación de los recargos del período ejecutivo de modo que se exigirá un recargo del cinco por ciento, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio; un recargo del 10 por ciento, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas; y un recargo del 20 por ciento más intereses de demora si no se cumplen las condiciones anteriores.

Se dedica una sección 3ª en el capítulo I a las obligaciones de la Administración tributaria donde se traslada lo dispuesto en los arts. 10, 11 y 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, con regulación de la obligación de realizar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos y la de reembolso de los costes de las garantías. En esta última se introduce como novedad la obligación de la Administración de abonar también el interés legal generado por el coste de las garantías.

La sección 4ª reproduce la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el art. 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, e incorpora al mismo nuevos derechos como el derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de la comunidad autónoma, el derecho a formular quejas y sugerencias, el derecho a que consten en diligencia las manifestaciones del interesado o el derecho a presentar cualquier documento que se estime conveniente.

En la regulación de sucesores y responsables se introducen importantes medidas para asegurar el cobro de las deudas tributarias. Así, se establece como novedad que en las sociedades personalistas los socios responden de la totalidad de las deudas tributarias de la sociedad y se prevé expresamente la sucesión en las sanciones que proceda imponer a las entidades cuando éstas se extingan, con el límite de la cuota de liquidación o valor de los bienes transmitidos. También se gradúa la responsabilidad de los administradores en función de su participación, con expresa mención a los administradores de hecho, y se establece un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria de contratistas y subcontratistas en relación con retenciones y con tributos que deban repercutirse como consecuencia de las obras o servicios contratados o subcontratados.

En materia de capacidad y representación, la ley se adapta a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y se establece expresamente la validez de los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria como medio de representación para determinados procedimientos y previéndose la actuación de los obligados mediante un asesor fiscal.

En el capítulo IV del título II se regula la deuda tributaria, que no comprende el concepto de sanciones, las cuales se regulan de forma específica en el título IV de la ley. En esta materia se dan entrada en la ley diversos preceptos del vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, como los relativos a plazos de pago, medios de pago o aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria. En materia de plazos de pago se amplía una quincena el plazo de pago en período voluntario de las deudas liquidadas por la Administración y en materia de prescripción, se mantiene el plazo de cuatro años establecido por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y se establece una regulación más completa, con sistematización de las reglas de cómputo e interrupción del plazo de forma separada para cada derecho susceptible de prescripción, al objeto de evitar dudas interpretativas. También se añade una regla especial para el plazo de prescripción del derecho a exigir la obligación de pago a los responsables.

En lo que se refiere a la compensación, se formula expresamente el carácter meramente declarativo del acuerdo de compensación y se prevé la compensación de oficio de las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección durante el plazo de ingreso en período voluntario.

Por último, en materia de garantías, se incorpora a este capítulo la regulación de las medidas cautelares, con ampliación de los supuestos en que procede su adopción siempre que exista propuesta de liquidación, salvo en el supuesto de retenciones y tributos repercutidos que pueden adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

IV

En el título III se regula la aplicación de los tributos y es uno de los ámbitos donde se concentra una parte importante de las novedades que presenta la nueva ley, tanto en su estructura como en su contenido. El título III se compone de cinco capítulos: el capítulo I, que consagra principios generales que deben informar la aplicación de los tributos; el capítulo II, que establece normas comunes aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios; el capítulo III, que bajo la rúbrica de «actuaciones y procedimientos de gestión tributaria» configura los procedimientos de gestión más comunes; el capítulo IV, que regula el procedimiento de inspección; y el capítulo V, relativo al procedimiento de recaudación.

Dentro del capítulo I, «Principios generales», se potencia el deber de información y asistencia a los obligados tributarios. Destaca como principal novedad el carácter vinculante de todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas y no sólo para el consultante sino también para otros obligados tributarios siempre que exista identidad entre su situación y el supuesto de hecho planteado en la consulta. Se otorga también carácter vinculante durante un plazo de tres meses a la información de la Administración sobre valoraciones de bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

En materia de colaboración social se establece el intercambio de información relevante con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, y se consagra expresamente el deber de sigilo de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta en relación con los datos que reciban de otros obligados tributarios.

También destaca en este capítulo la importancia otorgada al empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos por la Administración tributaria para el desarrollo de su actividad y sus relaciones con los contribuyentes, con fijación de los principales supuestos en que cabe su utilización, con una amplia habilitación reglamentaria.

Especial mención merece, en este título, las normas integrantes del capítulo II que, bajo la rúbrica de «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios» van a tener una particular trascendencia y es donde se aprecia de forma más evidente el grado de aproximación de la normativa tributaria a las normas del procedimiento administrativo común.

En este capítulo, la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias. Así, las normas de este capítulo II del título III tienen una gran relevancia ya que, por un lado, resultan aplicables a todos los procedimientos regulados en este título salvo que se establezcan normas especiales en los respectivos procedimientos, y, por otro, constituyen, junto con las normas administrativas generales, la regulación básica de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en esta ley.

De acuerdo con este esquema, se regulan las especialidades de las actuaciones y procedimientos tributarios relativas a las formas de inicio de los mismos, los derechos que deben observarse necesariamente en su desarrollo y las formas de terminación, así como cuestiones conexas a dicha terminación tales como las liquidaciones tributarias o el deber de resolver. En cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria.

También se establecen como normas comunes de todas las actuaciones y procedimientos tributarios las relativas a la prueba, las notificaciones, la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, la denuncia pública y las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria.

En materia de prueba, se incorpora la posibilidad de fijar requisitos formales de deducibilidad y se acoge la norma general de que los gastos deducibles y las deducciones practicadas se justifiquen prioritariamente mediante factura o documento sustitutivo. También se regula expresamente la presunción de certeza de los datos declarados por los contribuyentes.

En cuanto a las notificaciones, se prevén las especialidades que presentan las notificaciones tributarias respecto al régimen general del derecho administrativo y se recogen determinadas medidas encaminadas a reforzar la efectividad de las mismas como la ampliación de las personas legitimadas para recibirlas o la previsión de que, en caso de notificación por comparecencia, se tendrá por notificado al obligado en las sucesivas actuaciones del procedimiento salvo la liquidación, que deberá ser notificada en todo caso. Se potencia asimismo la publicación de notificaciones en Internet, que podrá sustituir la efectuada tradicionalmente en los tablones de edictos.

La regulación en el capítulo III de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria es una de las principales novedades de la ley, dado el escaso número de preceptos que sobre esta materia contenía la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Una regulación sistemática y suficiente de la gestión tributaria constituía una tradicional demanda que el legislador debía atender de forma imperiosa principalmente por dos motivos: porque, a pesar de las últimas modificaciones de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la regulación que establecía esta ley continuaba tomando como referencia el sistema clásico de declaración y posterior liquidación administrativa, aún habiéndose generalizado en la práctica el régimen de autoliquidaciones; y porque el objetivo de seguridad jurídica que persigue esta ley exige dotar de un adecuado respaldo normativo a las actuaciones de comprobación que se realizan en el marco de la gestión tributaria.

No obstante, la regulación de los procedimientos de gestión tributaria se aborda de una forma flexible, al objeto de permitir que la gestión pueda evolucionar hacia nuevos sistemas sin que la Ley General Tributaria lo impida o quede rápidamente obsoleta. Así, se regulan de forma abierta las formas de iniciación de la gestión tributaria, y se procede por vez primera en el ordenamiento tributario a la definición de conceptos como el de autoliquidación o el de comunicación de datos, así como el de declaración o autoliquidación complementaria y sustitutiva. Del mismo modo, se regulan únicamente los procedimientos de gestión tributaria más comunes, al tiempo que se permite el desarrollo reglamentario de otros procedimientos de menor entidad para los que se acuña un elemental sistema de fuentes.

Como procedimientos de gestión más comunes se regulan en la propia ley los siguientes: el procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, dentro del cual se incluyen las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones y las derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos; el procedimiento iniciado mediante declaración, en la que se ponga de manifiesto la realización del hecho imponible al objeto de que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante liquidación provisional; el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas; el procedimiento de comprobación de valores, donde se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria; y el procedimiento de comprobación limitada, que constituye una de las principales novedades de la ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba el art. 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y que supone un importante instrumento para reforzar el control tributario.

El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de

métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector.

El capítulo IV del título III, dedicado a las actuaciones y procedimiento de inspección, presenta una regulación más completa y estructurada que la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, con incorporación de los preceptos reglamentarios de mayor calado y novedades importantes en la terminación del procedimiento. El capítulo está dividido en dos secciones, una relativa a las disposiciones generales y otra relativa al procedimiento inspector.

Dentro de la sección 2ª, destaca la detallada regulación del plazo de duración del procedimiento inspector y los efectos de su incumplimiento y, especialmente, la nueva modalidad de actas con acuerdo que constituye una de las principales modificaciones que introduce la nueva ley, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario.

Las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación. El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesario autorización del órgano competente para liquidar y la constitución de un depósito, un aval o un seguro de caución. En caso de imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por ciento sobre el importe de la sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa.

El capítulo V relativo a las actuaciones y el procedimiento de recaudación supone una mejor sistematización de las normas reguladoras de la recaudación, con incorporación de algunos preceptos especialmente relevantes del vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre. Destaca en este capítulo la delimitación de las facultades de los órganos de recaudación, la revisión de los motivos de impugnación contra la providencia de apremio y las diligencias de embargo, la flexibilización del orden de embargo y la regulación del procedimiento contra responsables y sucesores.

V

El título IV regula, a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales, estos últimos ausentes en dicha ley.

Se enumeran en el capítulo I los principios de la potestad sancionadora en materia administrativa con las especialidades que presentan en materia tributaria. Dentro del capítulo II se relacionan los sujetos infractores y se regulan las figuras de los responsables y los sucesores en las sanciones. También, como consecuencia de la separación conceptual de la deuda tributaria, se regula de modo específico para las sanciones las causas de extinción de la responsabilidad, especialmente la prescripción.

Por lo que respecta a la tipificación de las infracciones y al cálculo de las sanciones, es uno de los aspectos de la nueva ley que presenta importantes modificaciones, al revisarse en profundidad el régimen sancionador de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria con el objeto de incrementar la seguridad jurídica en su aplicación y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad.

En primer lugar, se adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que supone superar la distinción clásica entre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija. En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia ley le otorga esa calificación.

Por su parte, las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar. Se refuerzan especialmente las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma.

Por otro lado, destaca la tipificación de nuevas infracciones, como la solicitud indebida de devoluciones omitiendo datos relevantes o falseando datos sin que se hayan llegado a obtener, o el incumplimiento del deber de sigilo por parte de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, así como la inclusión de sanciones reguladas hasta ahora en leyes especiales como la comunicación incorrecta o la no comunicación de datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta. Desaparece, en cambio, la tipificación genérica como infracción de cualquier incumplimiento de obligaciones o deberes exigidos por la normativa tributaria, por exigencias del principio de tipicidad en materia sancionadora.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la cuantificación de las sanciones, y al objeto de incrementar la seguridad jurídica, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables y el porcentaje fijo que representan, de modo que la suma de todos los concurrentes coincide con la sanción máxima que se puede imponer.

En tercer lugar, se revisa el sistema de reducción de las sanciones por conformidad o acuerdo del contribuyente. Además de la reducción del 30 por ciento para el caso de conformidad con la propuesta de regularización, que se mantiene, se incluye una reducción del 50 por ciento para la nueva modalidad de actas con acuerdo, siempre que no se impugne la liquidación ni la sanción en vía contencioso-administrativa y se ingrese antes de la finalización del período voluntario si se ha aportado aval o certificado de seguro de caución. También se incluye, con el objeto de reducir el número de recursos contra sanciones, una reducción del 25 por ciento para todos los casos, salvo las actas con acuerdo, en que el importe de la sanción se ingrese en plazo voluntario y no se interponga recurso contra la sanción, ni contra la liquidación.

Por último, a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la nueva ley contiene las normas fundamentales del procedimiento sancionador en materia tributaria; destacando en este sentido, al igual que en otras partes de la ley, las especialidades tributarias respecto a las normas generales del procedimiento sancionador en materia administrativa, que serán de aplicación en lo no previsto en la norma tributaria.

Se establece la regla general del procedimiento separado aunque, en aras de la economía procesal, se excepciona en los supuestos de actas con acuerdo y en los casos de renuncia del obligado tributario, con el fin de mejorar la seguridad jurídica. También se mantiene en la ley el plazo máximo de tres meses desde la liquidación para iniciar el procedimiento sancionador que resulte de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección y se amplía a los procedimientos sancionadores que resulten de un procedimiento iniciado mediante declaración. En materia de recursos contra sanciones, se mantiene que la ejecución de las mismas quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación de un recurso o reclamación y, de acuerdo con la más reciente doctrina jurisprudencial, se establece que no se exigirán intereses de demora hasta que la sanción sea firme en vía administrativa. Igualmente, la impugnación de las sanciones no determina la pérdida de la reducción por conformidad excepto en el mencionado caso de las actas con acuerdo.

VI

El título V, relativo a la revisión en vía administrativa, contiene también importantes modificaciones respecto a la regulación que sobre esta materia contemplaba la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria bajo la rúbrica de «gestión tributaria» en su acepción más amplia, ya superada en la nueva ley. El título V regula todas las modalidades de revisión de actos en materia tributaria, establece una regulación más detallada de los procedimientos especiales de revisión y del recurso de reposición, incluye preceptos hasta este momento reglamentarios, e incorpora las principales normas de las reclamaciones económico-administrativas hasta ahora contenidas en el 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, que por este motivo pone fin a su vigencia.

Respecto a los procedimientos especiales de revisión, destaca la aproximación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. También destaca la regulación en el ámbito tributario del procedimiento de revocación para revisar actos en beneficio de los interesados.

Por lo que atañe al recurso de reposición, se amplían a un mes los plazos para interponer y para notificar la resolución de este recurso, y se recogen las principales normas de tramitación y suspensión hasta ahora contenidas en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre.

En la regulación de las reclamaciones económico-administrativas se amplía también a un mes el plazo de interposición y se introducen igualmente importantes novedades con la finalidad de agilizar la resolución de las reclamaciones y disminuir el número de asuntos pendientes en los tribunales económico-administrativos. En este sentido, destaca la creación de órganos unipersonales que podrán resolver reclamaciones, en única instancia y en plazos más

cortos, en relación con determinadas materias y cuantías, además de intervenir, dentro del procedimiento general, en la resolución de inadmisibilidades o cuestiones incidentales o en el archivo de actuaciones en caso de caducidad, renuncia, desistimiento o satisfacción extraprocesal.

En materia de recursos extraordinarios, se establece un nuevo recurso de alzada para la unificación de doctrina contra las resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central, del que conocerá una Sala especial de nueva creación en la que participan, además de miembros del propio Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o de Departamento del que dependa funcionalmente el órgano que dictó el acto y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Esta medida complementa la del carácter vinculante de las consultas tributarias para hacer efectiva la unificación de criterios en la actuación de toda la Administración tributaria.

Por lo demás, se mantiene el recurso extraordinario de revisión contra los actos en materia tributaria y las resoluciones económico-administrativas firmes, tanto de las pruebas que fueran de difícil o imposible aportación al tiempo de dictarse la resolución como las de nueva obtención, por lo que se adapta así a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Finalmente, esta ley contiene 16 disposiciones adicionales, cinco transitorias, una derogatoria y 11 finales. Entre ellas, destaca la disposición adicional undécima, que regula las reclamaciones económico-administrativas en materia no tributaria y la disposición adicional decimotercera que regula la participación de las comunidades autónomas en los Tribunales Económico-administrativos. Las disposiciones transitorias por su parte determinan el régimen aplicable, en materia de procedimientos y normas sustantivas, que facilite el tránsito de una norma a otra. Además, cabe mencionar que las disposiciones finales primera a décima modifican la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, y el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, para adecuar la definición de tasa al concepto recogido en la Ley General Tributaria y para modificar las referencias a esta ley contenidas en la Ley General Presupuestaria, y, con el objeto de adecuar las referencias relativas a las infracciones y sanciones contenidas en otras leyes tributarias, se modifican diferentes artículos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

A efectos de asegurar la adecuada implantación de los procedimientos, medios de gestión y el necesario desarrollo reglamentario, se establece la entrada en vigor de la Ley el 1 de julio de 2004.

VII

Toda norma integrante del ordenamiento jurídico debe ser concebida para que su comprensión por parte de los destinatarios sea lo más sencilla posible, de forma que se facilite el cumplimiento de los derechos, deberes y obligaciones contenidos en la misma. Dada la extensión y complejidad que necesariamente acompaña a una Ley General Tributaria con vocación codificadora, se entiende oportuno la inclusión de un índice de artículos que permita la rápida localización y ubicación sistemática de los preceptos de la ley.

TÍTULO I**Disposiciones generales del ordenamiento tributario**

Capítulo I.	Principios Generales	1
Capítulo II.	Normas tributarias	7

CAPÍTULO I. Principios Generales

Artículo 1.	Objeto y ámbito de aplicación	1
Artículo 2.	Concepto, fines y clases de los tributos	2
Artículo 3.	Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario	3
Artículo 4.	Potestad tributaria	4
Artículo 5.	La Administración tributaria	5
Artículo 6.	Impugnabilidad de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones	6

Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación ¹**1**
MPT
nº 16

1. Esta ley establece los principios ² y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias ^{3,4,5} en virtud y con el alcance que se deriva del art. 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco ^{6,7,8}.

2. Esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea ⁹, o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales ^{10,11}.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por asistencia mutua ¹² el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios ¹³.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el art. 149.1.3ª de la Constitución.

Notas ¹La redacción actual de este precepto, en vigor desde el 1 de enero de 2012, procede de la disposición final 1ª.Uno.1 del Real Decreto-ley 20/11, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre de 2011)

² Sobre los principios del sistema tributario, véase el art. 3 de esta Ley

³ Véase el art. 27.1 de la Ley 22/09, de 28 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributaria (BOE de 20 de diciembre de 2009)

⁴ Véase el art. 1.3 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/04, de 15 de octubre (BOE de 29 de octubre de 2004)

⁵ Véase el art.1.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre de 2007)

⁶ Véase la disposición adicional primera de la Constitución Española.

⁷ El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra fue aprobado por la Ley 28/1990 de 26 de diciembre, habiéndose producido su última modificación mediante la Ley 14/15, de 24 de junio (BOE de 25 de junio)

⁸ El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se aprobó mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, siendo su última modificación la de la Ley 7/14, de 21 de abril (BOE de 22 de abril)

⁹ Véase la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE L 64, de 11 de marzo de 2011)

¹⁰ El art. 26 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE (www.estrategiafiscal.net) prevé el intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, pertinente para aplicar el Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos. Siguiendo su estela, muchos convenios contienen disposiciones al respecto. Por ejemplo, el suscrito con los EEUU el 22 de febrero de 1990, cuyo instrumento de ratificación fue publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1990, contiene un art. 27 con la rúbrica "intercambio de información y asistencia administrativa"

¹¹ En el ámbito del Consejo de Europa y de la OCDE, véase el Instrumento de ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, cuyo instrumento de ratificación fue publicado en el BOE de 16 de noviembre de 2012. Se ha de tener en cuenta el Real Decreto 1558/12, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/08, de 3 de noviembre [BOE de 24 de noviembre de 2012]

¹² Sobre asistencia mutua, véanse los arts. 177 bis a 177 quaterdecies de esta Ley

¹³ Véase la disposición adicional 17ª de esta Ley introducida, con efectos desde el 1 de enero de 2012, por la disposición final 1ª.Uno.1 del Real Decreto-ley 20/11, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público [BOE de 31 de diciembre de 2011]

Apartado 1	1.1
Apartado 2	1.3

Apartado 1

Aplicación a todas las Administraciones tributarias	1.1
El régimen tributario de los territorios forales	1.2

1.1 Aplicación a todas las Administraciones tributarias

El art.149.1.14ª Const confiere al Estado la competencia exclusiva para dictar un conjunto de normas en materia de "hacienda general" que proporcionen el marco jurídico para la estructura y el funcionamiento del sistema tributario, ordenando mediante ley los principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria. [TCo 19/1987; 135/1992; 19/2012], garantizando la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles. [TCo 116/1994].

La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles [TS 3ª 9-12-04, EDJ 238800].

La conexión del art.149.1.14ª Const con los arts.133.1 y 157.3 Const determina que el Estado no sólo ostente la competencia para regular sus propios tributos, sino específicamente "el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado". [TCo 192/2000; 72/03; 31/2010; 32/2012; y 101/2013], coordinando su sistema tributario con los de estas últimas. [TCo 26/2015]

La Constitución y el resto del ordenamiento jurídico configuran un marco común tributario, asignando a la Ley General Tributaria una función reguladora de todas las Administraciones tributarias, mediante el establecimiento de los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español. La Ley General Tributaria constituye una normativa procedimental común en materia tributaria. [TS 3ª 26-1-12, EDJ 25433].

Se ha de descartar que el Estado ejercite la competencia sobre "hacienda general" cuando su regulación no tenga por objeto o finalidad principal ni la regulación de instituciones comunes de la hacienda local, ni la salvaguarda de la suficiencia financiera de los entes locales. [TCo 150/2012; 78/2014].

La atribución al Estado de la competencia exclusiva en materia de "hacienda general" [art. 149.1.14ª Const], sin que figure en ningún momento entre las que puedan atribuirse a las Comunidades Autónomas la "hacienda regional" o cualquiera otra similar que induzca a subsumir las cuestiones de tal índole en el ámbito propio de las funciones a desarrollar por las Comunidades Autónomas [art. 148 Const], no es obstáculo para admitir que su hacienda privada es materia propia de dichas Comunidades. [TCo 14/1986].

Si a alguien compete, en principio, establecer recargos sobre los impuestos estatales, cualquiera que sea el ente en favor del cual sean establecidos, es al propio Estado, en virtud de su competencia de hacienda general del art. 149.1.14ª Const, que comprende obviamente la regulación de los impuestos estatales, tanto en sus aspectos principales o fundamentales como en los accesorios o accidentales. [TCo 179/1985]. Por ello, también le compete la regulación de las exenciones y beneficios fiscales que afectan a los tributos estatales. [TCo 236/2012].

1.2 El régimen tributario de los territorios forales

Navarra ha tenido antes y después de la Ley "paccionada" de 16 de agosto de 1841 un régimen tributario propio autónomo e independiente del sistema tributario estatal y local, acordado en uso de su "fuero tributario", que le confiere la facultad política de establecer su propio sistema tributario y su propia Hacienda Pública, de conformidad con el Convenio vigente en cada época, que paccionadamente determina la aplicación espacial de los respectivos tributos del Estado y de Navarra, comprometiéndose a entregar al Estado el cupo correspondiente como contrapartida de los servicios comunes prestados por éste y como aportación solidaria con el

resto de los españoles. En materia tributaria, pues, no rigen en Navarra las leyes aprobadas por las Cortes Generales y las disposiciones dictadas por el Gobierno de la Nación (reales decretos-leyes, etc.) sin que previamente se hayan aceptado, mediante el necesario pacto, por las instituciones competentes de Navarra. Por su parte, el Concierto Económico con los Territorios Históricos del País Vasco no fue una solución convenida o consensuada, sino más bien el resultado de una laxa interpretación efectuada por el Gobierno de las facultades extraordinarias que le otorgaba la Ley de 21 de julio de 1876 para establecer las excepciones y modificaciones reclamadas por las circunstancias locales y que la experiencia aconsejara a fin de facilitar el cumplimiento de su art. 3, conforme al que las provincias vascas quedaban obligadas a pagar, en la proporción que les correspondiese y con destino a los gastos públicos, las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignasen en los presupuestos generales del Estado. Hay una diferencia histórica entre Convenio y Concierto, pues mientras aquél es considerado fruto de un acuerdo, el segundo es el resultado de la aplicación y desarrollo de una ley. Otras diferencias y singularidades del Convenio con Navarra respecto del Concierto con el País Vasco son: a) la duración, el Convenio ha sido siempre y sigue siendo una norma de duración ilimitada, mientras que el Concierto se vino aprobado históricamente para periodos de tiempo determinados; b) la institución competente para regular y aplicar el sistema tributario, que en Navarra coincide con la Comunidad Foral y en el País Vasco son los territorios históricos o instituciones de las Juntas Generales y Diputaciones Forales de las tres provincias; y c) mientras que las normas que regulan los tributos a que se refiere el Convenio Económico son normas con rango de Ley formal, las normas tributarias de desarrollo y aplicación del Concierto no tienen dicho rango, sino una naturaleza propia y específica (TS 3ª 14-7-97, EDJ 7426; 9-7-07, EDJ 127527).

En nuestro sistema constitucional, la vigencia de los derechos históricos, en su vertiente financiera, se basa en la propia Constitución; o, dicho en otros términos, sus prerrogativas fiscales tienen, en la actualidad, una legitimación constitucional (TS 3ª 9-7-07, EDJ 127527).

La disposición adicional primera de la Constitución permite que las comunidades forales puedan mantener competencias que históricamente les hubieran correspondido (con las correspondientes particularidades en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, integrada por sus Diputaciones Forales), pero dichas competencias deberán ser asumidas mediante la norma estatutaria, norma que, en el caso de Navarra, es la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral. La competencia en materia financiera y tributaria de Navarra, cuyos antecedentes históricos se sitúan efectivamente en el art. 25 de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, no trae causa de esta norma ni de los Convenios que le siguieron, sino que tiene su origen inmediato e indiscutible en la Constitución, que además se refiere a la actualización de los derechos históricos, lo que implica que éstos no puedan considerarse petrificados. Ahora bien, la Constitución reconoce una garantía institucional de foralidad, lo que exige que se preserve un "núcleo identificable" de la institución. Este citado mínimo foral, o contenido esencial de la foralidad, tiene en el caso de la Comunidad Foral de Navarra dos vertientes que deben ser diferenciadas, según se afirmó en la STC 148/2006, de 11 de mayo. La primera de ellas, de carácter sustantivo, se refiere a su contenido, que es fundamentalmente tributario y que implica la posibilidad de que la Comunidad Foral disponga de un sistema tributario propio, si bien en coordinación con el del Estado. La segunda es la vertiente participativa, que en esta materia implica que dicho sistema tributario debe ser acordado previamente con el Estado. La Comunidad Foral tiene así un plus de participación en la delimitación del sistema, pero no le es dado decidir unilateralmente sobre su contenido (misma STC 148/2006) (TCo 208/2012).

El poder tributario en los territorios forales está limitado por: 1º) los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado; 2º) las competencias que según el Convenio o el Concierto corresponden al Estado; 3º) los tratados o convenios internacionales, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea; y 4º) el principio de solidaridad (TS 3ª 9-7-07, EDJ 127527).

El sistema de Convenio económico supone una especialidad con respecto al vigente en el resto de Comunidades Autónomas, ya que posibilita que la norma estatutaria navarra, la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del régimen foral, asuma competencias en materia tributaria que permitan a la Comunidad Foral Navarra establecer un sistema tributario propio. Pero esta mayor autonomía tributaria tiene una contrapartida, expresada en el propio sistema de Convenio, consistente en la aplicación de criterios de coordinación, que en la Ley del convenio se ha traducido en que el sistema tributario que establezca la Comunidad Foral de Navarra deberá ser reflejo del estatal, lo que se lleva a cabo mediante el establecimiento de tributos denominados por ello "tributos convenidos". Se configura así un sistema tributario foral que replica la estructura del sistema tributario del Estado, a cuyas concretas figuras impositivas se refiere expresamente la Ley del convenio. (TCo 208/2012).

La Comunidad Foral de Navarra puede establecer tributos distintos de los "convenidos", pero estos últimos también quedan acotados por los límites de la LOFCA. (TCo 208/2012; 110/2014).

1.2
(sigue)