

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS ÚLTIMAS REFORMAS FISCALES OPERADAS EN ESPAÑA Y EN HONDURAS

Dra. Ana Luque Cortella¹
Dra. María Teresa Mories Jiménez²

RESUMEN

El presente artículo tiene por objeto: por un lado, analizar la última reforma fiscal operada en España, con especial atención a las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria³; y por otro, realizar un resumen comparativo con la llevada a cabo en Honduras tras la reciente aprobación del Código Tributario. Se pretende con ello extraer algunas conclusiones que puedan contribuir a la configuración de un sistema tributario más justo y equitativo que permita, a la par, una recaudación más eficiente, pero sin que ello redunde en una merma de la seguridad jurídica y de los derechos y garantías que deben asistir a los contribuyentes en el marco de la relación jurídico-tributaria.

PALABRAS CLAVE: reforma fiscal, Ley General Tributaria, Código Tributario de Honduras, derechos y garantías, contribuyentes, relación jurídico-tributaria

ABSTRACT

This paper aims at analysing the last tax reform made in Spain, paying special attention to the amendments included by Law 34/2015 of 21 September partially amending the General Tax Law 58/2003 of 17 December. It also aims at presenting a comparative summary of this tax reform and the one made in Honduras after the recent approval of the Tax Code. The purpose is to draw some conclusions that could contribute to the creation of a fairer tax system which could allow, at the same time, a more efficient income, without resulting in a decrease of the legal certainty, rights and guarantees which must help the taxpayers within the tax-legal framework.

KEY WORDS: tax reform, General Tax Law, Tax Code, rights and guarantees, taxpayers, tax-legal framework

Fecha de Recepción: 03 de junio del 2017

Fecha de Aceptación: 12 de septiembre del 2017

1 Profesora de la Universidad de Sevilla, España. E-mail: analuque@us.es

2 Profesora de la Universidad de Córdoba, España. E-mail: adlmojim@uco.es

3 B.O.E. núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

METODOLOGÍA

El artículo presenta un estudio analítico argumentativo al amparo de un extracto de normas jurídicas, doctrina y jurisprudencia internacional donde los criterios y argumentos básicos se transversalizan armónicamente a fin de establecer un criterio único vinculado a las reformas fiscales operadas tanto en España como en Honduras.

Se desarrolló para ello, una investigación de tipo descriptiva y documental, armonizado con la metodología del derecho comparado, puesto más que efectuar un análisis puntual, se intentó revisar las diversas legislaciones contentivas al tema fiscal, combinando ambas legislaciones y señalando las dificultades, retos y principales desafíos que esas reformas generan en la actualidad.

I. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA REFORMA FISCAL Y DE LAS PRINCIPALES MEDIDAS ADOPTADAS EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL Y EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

1. Introducción

La última reforma fiscal llevada a cabo en España, que ha afectado a las principales figuras de nuestro sistema impositivo⁴ así como a los procedimientos de aplicación de los tributos⁵ tuvo por objeto configurar un sistema tributario más sencillo (simplificación del ordenamiento), orientado al desarrollo económico y social, que favoreciera la neutralidad fiscal pero que a su vez proporcionara a la Administración los recursos necesarios para superar el déficit público.

Para alcanzar estos objetivos se redujo la presión fiscal de los principales impuestos directos que gravan la renta y el patrimonio, a costa de un leve aumento de la imposición indirecta (subida tipos de IVA) y mediante un cambio, en busca de nuevos recursos, en el ámbito de la fiscalidad medioambiental (operado en España, en gran medida, a través las Comunidades Autónomas)⁶, donde una de las principales líneas de actuación ha sido el castigo de los consumos que mayor incidencia tienen en el medio ambiente y la promoción de sustitución de los vehículos más contaminantes⁷. Por otro lado, se han intensificado las medidas de lucha contra el fraude fiscal: mayor control sobre los grandes contribuyentes (procedimientos

4 Operada fundamentalmente a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias; y Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto de Sociedades. A estas normas les han seguido otras que han afectado parcialmente a algunos de los principales impuestos, destacamos el Real Decreto Ley 3/2016 de 2 de diciembre por el que se aprueba un paquete de medidas destinadas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes de ámbito social, que afecta fundamentalmente al IS, y el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA, por el que se introduce un sistema de suministro inmediato de información que ha entrado en vigor el 1 de julio de 2017.

5 Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («B.O.E.» 22 septiembre).

6 Véase, SÁNCHEZ PINO, A. J.: «El poder tributario de las Comunidades Autónomas: relación entre la LOFCA, los Estatutos de Autonomía y la STC 31/2010» en *Derechos sociales, políticas públicas y financiación autonómica a raíz de los nuevos Estatutos de Autonomía, con especial referencia al Estatuto de Autonomía de Andalucía*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, págs.145-166.

7 Sobre las medidas adoptadas en esta materia, puede consultarse CUBERO TRUYO, A.: «Subvenciones para la adquisición de vehículos. Observaciones críticas sobre su déficit de legalidad». Nueva Fiscalidad, nº 4 (2014), páginas 37 a 80.

de gestión, inspección y sancionador), cobro de deudas tributarias pendientes (procedimiento de recaudación) y combate de la economía sumergida.

2. La reducción de la presión fiscal en el sistema impositivo español como medida de reactivación económica frente a la crisis como acaba de señalarse, las medidas fiscales más importantes afectaron a los grandes tributos que gravan la obtención de renta en nuestro país: el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (en adelante, IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS). Y precisamente, la bajada de estos impuestos ha estado orientada a impulsar la economía, generar más empleo estable y recapitalizar las empresas españolas muy afectadas por la crisis. Sin embargo, conviene adelantar desde el principio que en la práctica muchas de estas medidas se han quedado en papel mojado surtiendo unos efectos más aparentes que reales, como tendremos ocasión de comentar a lo largo del trabajo.

En este sentido, en el IRPF se llevó a cabo una rebaja de la escala progresiva (el tipo mínimo pasa a ser el 19, frente al 24,75%; y el tipo máximo al 45 frente al 52%) y una reducción del número de tramos (de siete a cinco), así como la supresión del gravamen complementario que había comenzado a aplicarse en el año 2012 y que se había exigido durante tres ejercicios (de 2012 a 2014); se incrementaron las cantidades correspondiente a los mínimos personal y familiar por descendientes y ascendientes a cargo; y se crearon nuevas figuras de protección social para las familias numerosas y personas con discapacidad a cargo, además de mantenerse la que ya existía para la madres trabajadoras (impuestos negativos). Pero no deben perderse de vista dos datos fundamentales: primero, que al reducirse los tipos impositivos de la escala, a los que se somete para su cálculo el importe del mínimo personal y familiar que corresponde a cada obligado, el aumento de dichas cantidades para muchos contribuyentes se convierte en una cuestión puramente ficticia; y segundo, que la rebaja afecta exclusivamente a la parte estatal del impuesto, que se encuentra cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas en un 50% y con capacidad normativa para modificar los tramos y los tipos impositivos, por lo que no la percibirán de igual modo todos contribuyentes, sino en función de la Comunidad en la que cada uno tenga establecida su residencia.

En lo relativo al IS, también se redujeron los tipos impositivos, estableciéndose a partir del año 2016 un tipo general del 25%, frente al 30% anterior y un tipo reducido del 15% para empresas de nueva creación. Por otro, lado se creó una nueva reserva de capitalización que reducirá aún más los tipos efectivos al incluir una reducción a la base imponible de hasta el 10% del incremento de fondos propios siempre que se destine a una reserva indisponible y se mantenga durante 5 años; y una reserva de nivelación, solo aplicable a las empresas de reducida dimensión (PYMES), que les permitirá deducir de su base imponible hasta un 10% en el ejercicio fiscal, sirviendo como provisión para cubrir futuras pérdidas en los 5 ejercicios siguientes. En este último caso, si se aplican las dos reservas, el tipo efectivo al que tributarán estas empresas pasaría a ser del 20%.

La rebaja de los tipos impositivos también alcanzó al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), en el que el tipo general de gravamen del 24,75% pasó a ser del al 24%, aunque para los ciudadanos de la Unión se fijó en el 19% y para las siguientes rentas:

a. Las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes residentes en otro Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista intercambio efectivo de información.

b. Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad; intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión de fondos propios; y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Se implantó además la exención de la ganancia patrimonial por la venta de su vivienda habitual en España si reinvierte en otra vivienda habitual, al permitir que se solicite el impuesto previamente abonado cuando se produzca la reinversión, aunque se elimina la exención de 1.500 euros anuales de dividendos para personas físicas no residentes⁸.

También en el ámbito de la imposición indirecta –donde, contrariamente, los tipos se han incrementado en los últimos años- se adoptaron algunas medidas de reactivación económica encaminadas a inyectar liquidez a las PYMES. Concretamente, en el Impuesto sobre el valor Añadido (en adelante IVA), pieza central de la imposición indirecta en nuestro país, cabe destacar, con efectos desde el 1 de enero de 2014, la implantación del llamado “Régimen especial del criterio de caja”, a través de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internalización.

La introducción de este régimen especial es consecuencia de la trasposición a nuestro derecho interno de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁹, y tiene como objetivo principal impedir que un tributo que pretende gravar el consumo y que, en consecuencia, debería ser neutro para los empresarios y profesionales, incida de manera negativa en sus flujos de caja al tener que ingresarlo en Hacienda antes de haber recibido el pago, sufriendo las consecuencias en los casos de morosidad, extraordinariamente habituales en fases de crisis económica.

Cuando el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) regula el devengo del impuesto establece que como regla general se producirá, en las entregas de bienes con la puesta a disposición del adquirente o, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable; y en las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Este momento será el que determine el nacimiento del hecho imponible y, en consecuencia, la obligación de repercutir el IVA al adquirente de los bienes o servicios. Sin embargo, el sujeto pasivo tendrá que ingresar en Hacienda el IVA devengado mensual o trimestralmente, según las normas de gestión, con independencia de cuándo haya conseguido cobrarlo de su cliente¹⁰. La obligación de anticipar el IVA a la Hacienda pública en los casos en que aún no se haya cobrado la factura había sido señalada en reiteradas ocasiones como uno de los grandes defectos de nuestro sistema tributario¹¹. Pues bien, con el objetivo de corregir esta situación, el régimen de caja permite retrasar el devengo del impuesto al momento en que se produzca efectivamente el pago, aportando a las empresas que han padecido durante la crisis un elevado índice de morosidad –especialmente proveedores de las Administraciones

8 Dejamos de lado en relación a los no residentes las novedades introducidas en el ámbito de la imposición indirecta por exceder del objeto de este trabajo. Para su estudio nos remitimos al trabajo de CUBERO TRUYO, A.: “Las exenciones en exportaciones de bienes y operaciones asimiladas” en CHICO DE LA CAMARA, P. y GALÁN RUÍZ, J.: *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Civitas, Navarra, 2012, págs. 573 a 633.

9 Sobre la introducción del régimen especial a raíz de la trasposición de varias directivas de la Unión Europea, puede verse LUQUE CORTELLA, A.: “Régimen especial del criterio de caja” en CUBERO TRUYO, A. y LUQUE CORTELLA, A. (Coords.): *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*, Tecnos, Madrid, 2016, págs. 415 y siguientes. También puede consultarse CUBERO TRUYO, A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (II). Regímenes especiales”, en PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso de Derecho Tributario*. Parte especial, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 2015, págs. 903 y siguientes.

10 Salvo en los casos de pagos anticipados.

11 Véase BAS SORIA, J.: “El régimen especial de IVA del criterio de caja”, *Carta Tributaria*, monografías, nº 1 (2014), pág. 3.

Públicas- una inyección de liquidez, ya que el impuesto se devengará para los sujetos acogidos a este régimen en el momento de cobro total o parcial del precio y por los importes efectivamente percibidos¹².

Sin embargo, pese a las indudables ventajas que ha reportado este régimen para muchas empresas de nuestro país, en la práctica se han generado otras dificultades, que responden a causas muy variadas, y que han impedido que el sistema tenga la acogida que se esperaba (han optado por el régimen especial un número mucho menor de los empresarios y profesionales que se preveía que pudieran beneficiarse del sistema):

-La mayor complejidad en la gestión del tributo: por un lado, para los sujetos acogidos a este régimen, cuyas obligaciones formales se ven incrementadas al tener que separar el momento de la facturación y repercusión del impuesto y el de pago de la factura, incluyendo esta información adicional en el libro registro de facturas expedidas; y por otro lado, para la propia Administración tributaria que ha tenido que reforzar los mecanismos de control para evitar el fraude en los casos de aplicación indebida de esta modalidad. Pero además, la mayor complejidad afecta también a los empresarios que contraten con proveedores que aplican este régimen, ya que tendrán que diferenciarlos en sus registros contables del resto de proveedores que operan conforme al régimen general o a otros regímenes especiales del IVA.

-En la misma línea, la implantación del sistema ha conllevado la necesidad de revisar y actualizar los sistemas informáticos y de contabilidad de las empresas, lo que supone costes adicionales que también deben ser valorados.

-El hecho de que se haya establecido un discutible límite temporal para el diferimiento del devengo (el 31 de diciembre del año posterior al que se realizan las operaciones) reduce notoriamente las ventajas del régimen, pues a medida que llegue el momento de aplicar este devengo sin cobro, las nuevas operaciones cuyo IVA podría atrasarse se verían compensadas por el IVA que hay que ingresar de las operaciones antiguas cuyo plazo de espera ha concluido, por lo que el efecto ventajoso del régimen sería meramente pasajero en muchos casos¹³.

-Por último, la imposibilidad de deducir el IVA soportado por parte de quien recibe los bienes o servicios hasta el momento en que se produzca efectivamente el abono de factura ha llevado a muchas empresas—especialmente grandes superficies— a elegir a proveedores que no se encuentren acogidos a este sistema.

3. La reforma de la Ley General Tributaria y de los procedimientos de aplicación de los tributos

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vino a complementar el proceso de reforma fiscal operado en España que se inició con las modificaciones anteriormente comentadas de las figuras impositivas más importantes de nuestro sistema tributario (IRPF, IS, IRNR e IVA). Los objetivos del legislador en este caso fueron varios: potenciar la lucha contra el fraude fiscal, reducir la conflictividad, aumentar la eficacia de la actuación administrativa en los procedimientos de aplicación de los tributos e incrementar la seguridad jurídica de las normas tributarias.

12 Artículo 163 tercios LIVA.

13 Sobre el tema véase SOLER BELDA, R. R.: “Una visión práctica del criterio de caja”, *Quincena fiscal*, nº 3 (2014).

A continuación pasamos a comentar algunas de estas medidas agrupándolas en función de los mencionados objetivos pretendidos por el legislador:

A. Medidas encaminadas a incrementar la seguridad jurídica y a reducir la conflictividad

Con el fin de reducir la conflictividad y de aportar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes se ampliaron las facultades de los órganos de la Administración Tributaria para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias con carácter vinculante para todos los órganos encargados de la aplicación de los tributos¹⁴.

Hasta la entrada en vigor de la nueva Ley esta facultad residía en el Ministro de Hacienda (a través de las disposiciones interpretativas y aclaratorias) y en la Dirección General de Tributos (fundamentalmente mediante el régimen de las consultas vinculantes)¹⁵. En el primer caso, las disposiciones son de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración, incluidos los tribunales económico-administrativos; mientras que, en el segundo, las respuestas a las consultas sólo vinculan a los órganos encargados de la aplicación de los tributos, y no sólo respecto de la persona que formula la consulta, sino con relación a todos los contribuyentes que se encuentren en una situación idéntica. Pues bien, la novedad consistía precisamente en ampliar las facultades de interpretación a otros Departamentos competentes del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, sin que sea necesaria una consulta previa ante la Dirección General de Tributos presentada por algún contribuyente. Estas disposiciones se publicarán en el boletín oficial que corresponda y, además, se podrán someter a información pública cuando en función de su naturaleza así se estime conveniente. El seguimiento del criterio expresado exige al obligado tributario de cualquier tipo de responsabilidad a efectos de la posible imposición de sanciones por comisión de una infracción tributaria, aunque la interpretación administrativa no le vincula, como tampoco lo hace a los tribunales económico-administrativos.

En nuestra opinión, esta medida puede aportar seguridad jurídica a los contribuyentes, pero sólo en lo que ayude a esclarecer y a agilizar -al añadir nuevos órganos- el proceso interpretativo de la sin duda compleja normativa tributaria. Sin embargo, nada aporta en lo referente a la exención de responsabilidad a efectos de una posible infracción tributaria ya que el artículo 179 LGT establece de manera expresa que “Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria (...) cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma...”. La norma continúa aclarando que tampoco podrá sancionarse al obligado tributario que “(...) haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley...”, por lo que, cuando el obligado ajuste su actuación a dichos criterios administrativos no será necesario discutir siquiera sobre la razonabilidad interpretativa del criterio utilizado¹⁶.

14 Artículo 12.3 LGT.

15 Véanse artículos 88 y 89 LGT.

16 Artículo 86 LGT: “1. El Ministerio de Hacienda difundirá por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año. 2. El Ministerio de Hacienda difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión.

3. La Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas podrán convenir que las publicaciones a las que se refiere el apartado 1 se realicen en las lenguas oficiales de las comunidades autónomas.

Pero sin lugar a dudas, uno de los caballos de batalla de la reforma, y uno de los temas más importantes en lo que atañe al principio de seguridad jurídica, fue el relativo a la regulación de los plazos del procedimiento de inspección¹⁷.

La duración del procedimiento de inspección ha sido tradicionalmente uno de los temas que más controversias ha suscitado en Derecho tributario. El problema principal se derivaba de que el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras ha estado siempre condicionado por las ampliaciones, las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración que se han utilizado, en numerosas ocasiones, como subterfugio para superar los límites establecidos en la Ley. La cuestión adquiere aún mayor trascendencia si tenemos en cuenta su relación con el instituto de la prescripción y con el derecho consagrado en la Constitución española a un proceso sin dilaciones indebidas¹⁸.

Para el análisis de esta cuestión tan polémica se debe partir de la premisa de que el establecimiento de estos plazos es una medida garantista encaminada a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar un equilibrio en sus relaciones con la Administración, por lo que cualquier ampliación debería tener un carácter absolutamente excepcional y justificado. Es decir, que el procedimiento debe ir precedido de una idea de celeridad que la Administración no puede dilatar a su conveniencia mediante una interpretación retorcida de la normativa que lo regula¹⁹. A este respecto, resultan esclarecedoras las palabras de la Audiencia Nacional cuando, en una Sentencia de 13 de julio de 2009, dispone que “Aceptar que la Administración, unilateralmente, puede interpretar la Ley y el Reglamento de una manera tan alejada del sentido común y ensanchar a capricho los plazos máximos mediante el fácil recurso de multiplicar las posibilidades de apreciación de dilaciones indebidas, es tanto como consagrar que el plazo no lo fija la Ley sino la Inspección, en cada caso, a su conveniencia, para soslayar los efectos desfavorables de normas imperativas. Conviene recordar, a este respecto, que si la Administración está constitucionalmente obligada a servir con objetividad los intereses generales, que no son los suyos propios como organización,

4. El acceso a través de internet a las publicaciones a las que se refiere el presente artículo y, en su caso, a la información prevista en el artículo 87 de esta ley será, en todo caso, gratuito.

Artículo 87 LGT: “1. La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

2. La Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

3. Las actuaciones de información previstas en este artículo se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos”.

17 Todo ello sin dejar de cuestionar, como apuntábamos desde el principio, la eficacia, a estos efectos, de las medidas adoptadas en la nueva normativa.

18 Artículo 24 CE. Téngase en cuenta que, tras la ratificación por España del Tratado de Lisboa, el 15 de julio de 2008, los derechos fundamentales establecidos en nuestra Constitución tienen que interpretarse, además, con arreglo en lo dispuesto en la normativa europea reguladora de los derechos humanos. Es decir: la Carta Europea de Derechos Fundamentales, a la que se otorga con arreglo al artículo 6 del Tratado de la Unión Europea el mismo valor jurídico que a los Tratados; el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, que aunque no constituya un instrumento jurídico integrado formalmente en el derecho de la Unión, condiciona la interpretación de la Carta en la medida en que exige dar a los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el Convenio el mismo contenido y alcance que éste les otorga; y los Protocolos adicionales al Convenio, donde se reconocen otros derechos y libertades complementarios que también han de ser garantizados por los Estados que los hayan ratificado. Para un estudio más detallado de la cuestión véase GARCÍA BERRO, F.: “La protección de los derechos fundamentales por el TJUE en el ámbito tributario interno”, en GARCÍA BERRO, F. (Dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda pública. Una perspectiva europea*, Civitas Thomson-Reuters, Navarra, 2015, págs. 53 a 83.

19 Nos referimos, concretamente, a la que venía haciéndose en la práctica de los artículos 103 y 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

sino los de los ciudadanos a los que sirven (art. 103 de la Constitución), no puede quedar a su voluntad la determinación de los plazos máximos que ya tienen en la ley no sólo su configuración, sino también sus excepciones y efectos”.

No es nuestro objetivo explicar la derogada normativa sobre los plazos de duración del procedimiento de inspección, pero si queremos llamar la atención, desde el principio, sobre los problemas que se planteaban frente a una regulación que adolecía de numerosas deficiencias técnicas y que, durante años, han supuesto un detrimento de las garantías del contribuyente y una quiebra constante del principio de seguridad jurídica consagrado en nuestra Constitución. Los ejemplos son múltiples: ¿puede considerarse que la petición de datos, documentos, valoraciones o informes a otros órganos justifica la interrupción del procedimiento de inspección si al mismo tiempo la Administración continúa dirigiendo requerimientos al contribuyente o a un tercero?; ¿qué sucede si la Administración solicita documentación sobre un contribuyente a una entidad de crédito y por no estar correctamente realizado la entidad se excede en el plazo de contestación?; ¿corresponde al contribuyente demostrar que la mayor duración es imputable a la Administración, invirtiéndose la carga de la prueba?; ¿puede considerarse una dilación imputable al contribuyente no facilitar los datos relativos a una información de la que la Administración ya disponía?...

El legislador, consciente de la conflictividad que provocaba en el ámbito tributario el cómputo de los plazos optó por simplificar la regulación del procedimiento inspector, ampliando considerablemente los plazos de duración y eliminando los conceptos de “dilaciones no imputables a la Administración” e “interrupciones justificadas”²⁰. Ciertamente esta medida vino a despejar muchas dudas en torno a posibles interrupciones del procedimiento, especialmente cuando se pide información tributaria a otras Administraciones o las motivadas por las solicitudes de aplazamientos para atender requerimientos instadas por el propio obligado tributario que, como acaba de señalarse, tanta controversia habían generado ante los tribunales, existiendo numerosos pronunciamientos, en ciertos casos contradictorios, por parte del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional.

La nueva normativa no genera dudas en este sentido, el procedimiento de inspección debe concluir en el plazo máximo de dieciocho meses (o de veintisiete)²¹, y sólo podrá “extenderse” en tres circunstancias:

- a. A solicitud expresa del obligado tributario (antes de la apertura del trámite de audiencia), que podrá pedir hasta sesenta días “de cortesía” durante los cuales no se llevarán a cabo actuaciones con el mismo.
- b. En los casos de aportación tardía de documentos, siempre que se haya desatendido el tercer requerimiento, en cuyo caso la extensión será de tres meses si la documentación se aporta transcurridos nueve meses desde el inicio del procedimiento; o de seis meses, si se efectúa una vez formalizada el acta y determina que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.
- c. Cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación

²⁰ Téngase en cuenta que antes de la reforma los plazos eran de 12 meses y 24 en determinadas circunstancias de especial complejidad, y pasan ahora a 18 o 27 meses respectivamente (art. 150 LGT).

²¹ Cuando la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas o cuando esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación.

del método de estimación indirecta, se aporten datos, pruebas o documentos relacionados con dichas circunstancias. El plazo de ampliación en este supuesto también será de seis meses.

Además de los supuestos de “extensión”, se incluyeron unas causas objetivas de “suspensión” por remisión del expediente de conflicto en aplicación de la norma a la Comisión Consultiva; planteamiento de un conflicto ante las Juntas Arbitrales; remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar liquidación; por recepción de una comunicación del órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización o suspensión de determinadas obligaciones tributarias en un procedimiento en curso; por causa de fuerza mayor; y por el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo en el que se ordena completar las actuaciones en el caso de actas de conformidad.

El incumplimiento de los plazos de duración del procedimiento inspector determina, al igual que sucediera con la normativa anterior, que no se tenga por interrumpida la prescripción de la deuda, que los ingresos que se efectúen desde ese momento tengan la consideración de espontáneos (a efectos de evitar la imposición de sanciones en un eventual procedimiento sancionador que pueda abrirse contra el contribuyente), y la paralización de los intereses de demora desde que se produzca el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento. De ahí la importancia de determinar con exactitud el cómputo de los plazos en dicho procedimiento.

A modo de conclusión, podemos señalar que el establecimiento de unos límites al procedimiento de inspección constituye una medida encaminada a reforzar las garantías y la seguridad jurídica de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, por lo que la voluntad del legislador ha sido acotar unos plazos que no deben ser desvirtuados mediante un uso abusivo de conceptos indeterminados por parte de la Administración. Sin embargo, no podemos dejar de llamar la atención sobre el hecho de que las “interrupciones justificadas” y “dilaciones no imputables a la Administración” siguen siendo aplicables a los procedimientos de gestión, por lo que, al menos en estos casos, los problemas continúan siendo los mismos aunque estos procedimientos sean menos complicados.

Dentro de este grupo merecen también destacarse las medidas introducidas para agilizar las actuaciones de los tribunales económico-administrativos y reducir la litigiosidad en el ámbito tributario. Entre otras, pueden destacarse las siguientes:

-Se adoptaron diversas actuaciones para el impulso de los medios electrónicos y se recogió la posibilidad de notificar por dichos medios todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término a una reclamación económico-administrativa. La notificación se hará de forma electrónica obligatoriamente en los supuestos en que sea obligatoria la interposición electrónica de la reclamación, es decir, para aquellos interesados que estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones (en general, todas las sociedades mercantiles)²².

22 Artículo 234.4 LGT. Desde el 2 de octubre de 2016, fecha en la que entra en vigor la mayor parte de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (la LPAC), en su artículo 14.2, la LPAC obliga a relacionarse con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos y de forma telemática, entre otros, a los siguientes sujetos: a) Las personas jurídicas. b) Las entidades sin personalidad jurídica. c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración. En esencia, están obligados a emplear medios electrónicos las personas jurídicas y quienes las representen, así como los Abogados y otras personas cuyo ejercicio profesional exija colegiación obligatoria. Ello genera algunos problemas, véase MIGUÉLEZ FREIRE, A., “El TEAC y la validez de los certificados electrónicos: otro retroceso (más) en los derechos de los ciudadanos”, XII Congreso Tributario, celebrado en Valladolid los días 4, 5 y 6 de mayo de 2016, organizado por el CGPJ y la AEDAF, JUNIO 2017.

- Se establecía una presunción de representación voluntaria cuando la representación hubiera sido admitida previamente por la Administración tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado²³.

-Se introdujo la posibilidad de exigir costas ante la inadmisión del recurso o reclamación y no sólo ante la desestimación del mismo –como hasta ahora- cuando se aprecie temeridad y mala fe, aunque se exige motivación por parte del órgano económico-administrativo que pretenda imponerlas. Si posteriormente es interpuesto recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena dictada en primera instancia queda supeditada a su posterior confirmación en el recurso de alzada ordinario²⁴.

-Por lo que se refiere a la figura del silencio administrativo, las líneas de actuación fueron básicamente dos: por un lado, se recogió expresamente en la ley la doctrina del Tribunal Constitucional que permitía impugnar las resoluciones desestimatorias presuntas sin sujeción a un plazo determinado, en tanto no recaiga resolución expresa; y por otro, se descargó al obligado tributario de la necesidad de interponer una reclamación contra el acto expreso cuando se había interpuesto previamente contra el acto presunto. En este último caso, la resolución expresa será directamente remitida al tribunal, tras notificarse al interesado, advirtiéndole de que la resolución expresa se considera impugnada (ofreciendo en su caso un nuevo plazo de alegaciones al reclamante) o de que causa terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal²⁵.

-Se permitió a los tribunales económico-administrativos acumular motivadamente, fuera de los casos tasados en la LGT, las reclamaciones respecto de las que se considere conveniente una resolución unitaria por existir conexión entre las mismas.

- Se creó un nuevo “recurso de ejecución”, a interponer por el interesado cuando esté disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa estimatoria, del que debe conocer el tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. El plazo de interposición será de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto de ejecución impugnado y su tramitación se efectuará a través del procedimiento abreviado²⁶.

-Se intentó potenciar el sistema de unificación de doctrina entre tribunales regionales y locales al atribuirles la competencia para promover resoluciones de fijación de criterio en materias de especial trascendencia o cuando existan resoluciones contradictorias entre las Salas desconcentradas de un mismo tribunal; y se acortan los plazos de resolución en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio y en el recurso extraordinario de revisión²⁷.

B. Lucha contra el fraude

Una de las medidas introducidas en la LGT cuyo objeto principal era la lucha contra el fraude fue la *ampliación de las potestades de comprobación e investigación de la Administración Tributaria*.

En este contexto, se declaraba por primera vez de manera expresa la “imprescriptibilidad del derecho a

²³ Artículo 234.3 LGT.

²⁴ Artículo 234.5 LGT.

²⁵ Artículo 235 LGT.

²⁶ Artículo 241 ter LGT.

²⁷ En el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del artículo 242 LGT se reduce de 6 a 3 meses el plazo de resolución. Y en el recurso extraordinario de revisión del artículo 244 LGT, de 1 año a 6 meses.

comprobar e investigar” diferenciándolo así del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria²⁸. En lo que se refiere a la prescripción de los derechos de Hacienda, se introdujo un nuevo artículo 166 bis que ha venido a aclarar que la prescripción no afecta al derecho a realizar comprobaciones e investigaciones siempre que se lleven a cabo conforme a lo establecido en el artículo 115 LGT, lo que significa que este derecho, al menos en principio, se puede ejercer de forma ilimitada en el tiempo aunque haya prescrito el derecho a liquidar el tributo, siempre que esas actuaciones resulten necesarias para la regularización tributaria de obligaciones no prescritas. Sin embargo, la imprescriptibilidad del derecho a comprobar tiene una excepción cuando se trate investigar bases tributarias negativas o cuotas a compensar o a deducir en ejercicios futuros, en que el plazo de prescripción queda señalado en diez años contados desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración que generó el derecho a la deducción del crédito fiscal.

Habida cuenta de que uno de los objetivos de la reforma era incrementar la seguridad jurídica, no deja de sorprender esta declaración de imprescriptibilidad que permite que se prolongue indefinidamente una situación generadora de gran incertidumbre para todos los contribuyentes.

Una medida que vino a coadyuvar a la anterior fue la interrupción de la prescripción con relación a las obligaciones tributarias conexas, zanjando la polémica que siempre las había acompañado en cuanto a la interrupción o no de dicho plazo. Las obligaciones conexas son aquellas en las que alguno de sus elementos resultan afectados o se pueden determinar en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto. Pues bien, para estos casos se estableció que la interrupción de la prescripción producida respecto de un tributo determinaría la interrupción de los plazos de prescripción de aquellas otras obligaciones tributarias que se vieran condicionadas por la regularización del tributo principal. En nuestra opinión, la nueva redacción, que permite que la interrupción de la prescripción se aplique de manera automática a todas las obligaciones relacionadas con la que se está investigando aun cuando no se haya iniciado un procedimiento de comprobación formal por la obligación conexas, genera inseguridad jurídica y echa por

28 El apartado ocho del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ha introducido en la LGT el artículo 66 bis, con vigencia desde el 12 de octubre de 2015, relativo al derecho a comprobar e investigar que resultará de aplicación incluso a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la ley en los que no se hubiese formalizado propuesta de liquidación. Artículo 66 bis LGT: “1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado”.

tierra la doctrina sentada hasta el momento por el Tribunal Supremo que venía exigiendo que se pudiera identificar el concepto del impuesto que se veía afectado, no admitiendo referencias genéricas (pe, STS de 28 de junio de 2012).

También en lo relativo a la ampliación de las facultades de comprobación e investigación atribuidas a la Administración tributaria, se introdujo la posibilidad de que los órganos de gestión, en el procedimiento de comprobación limitada, pudieran acceder a la contabilidad del obligado tributario cuando éste la aporte de manera voluntaria. Debe advertirse que, en la práctica, esta voluntariedad se ha convertido en algo más aparente que real ya que en todo caso, cuando el obligado se niega a aportarla la Administración podrá acceder a la contabilidad mediante la apertura del procedimiento de inspección²⁹. Sin embargo, como aspecto positivo, resaltamos la agilización del procedimiento de gestión, especialmente en los casos en los que el acceso a la contabilidad juega a favor del propio interesado y evita la apertura de otro procedimiento más complejo, con más costes para la Administración y una extensión innecesaria de las actuaciones de comprobación e investigación para el obligado tributario.

A fin de luchar contra los comportamientos más sofisticados de “ingeniería fiscal” que sólo buscan obtener un ahorro fiscal eludiendo de manera total o parcial la realización del hecho imponible, o minorar la base o la deuda, mediante la celebración de negocios notoriamente artificiosos o inadecuados, el artículo 15 LGT estableció la posibilidad de sancionar el llamado “conflicto en la aplicación de la norma”. Se trata de una medida anti-abuso que va acompañada de una nueva sanción por infracción tributaria grave, siempre que los actos hayan sido declarados previamente como abusivos y publicados por la Comisión Consultiva encargada de resolver estos expedientes, cuando exista reiteración. Además se señala específicamente que no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que concurre diligencia debida en el cumplimiento de la obligación tributaria ni interpretación razonable de la norma.

Aunque la mayor parte de la doctrina considera una medida positiva la posibilidad de sancionar la “ingeniería fiscal abusiva”, no dejan de plantearse ciertas dudas en relación a los principios constitucionales de tipicidad y legalidad que rigen en Derecho tributario sancionador³⁰. Téngase en cuenta que se está atribuyendo a un órgano de la Administración, sin capacidad legislativa alguna, competencias para “tipificar” como infracción tributaria grave una determinada conducta. Se configura de este modo una especie de “norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aun reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica”³¹. Esta insólita ampliación de las potestades administrativas de control y represión de las infracciones tributarias encuentra su correlativo en una evidente minoración de los derechos y garantías de los contribuyentes y contradice de manera evidente una consolidada doctrina del Tribunal Constitucional que impedía sancionar estas conductas con base en los mencionados principios de legalidad y de tipicidad.

Otra de las medidas encaminadas a la lucha contra el fraude fue la publicación de un “listado de deudores tributarios” o contribuyentes morosos por deudas o sanciones tributarias de importe superior a 1.000.000 de euros, que se encuentren en vía ejecutiva³², aunque con carácter general se mantiene, claro está, el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria³³. Antes de

29 Artículo 136 LGT.

30 Véase artículo 178 LGT.

31 Informe el Consejo General de Poder Judicial de 13 de diciembre de 2014, sobre el Anteproyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria.

32 No se tendrán en cuenta las deudas y sanciones que se encuentren aplazadas o suspendidas.

33 Artículo 95 bis LGT. Por otro lado, se está tramitando un Anteproyecto de Ley Orgánica que regule el acceso a las sentencias en mate-

proceder a la publicación la Administración tendrá que notificar a los deudores su inclusión en el listado, y dispondrán de un plazo de 10 días para realizar alegaciones que sólo podrán estar referidas a errores materiales, aritméticos o de hecho. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa lo que da derecho a los afectados a acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa.

La publicación del “listado de morosos” también puede plantear, en nuestra opinión, algunas dudas de constitucionalidad en la medida que puede suponer la imposición de una sanción no pecuniaria a la que nada cabe objetar cuando el deudor incluido en el listado es también un infractor. Pero la conclusión no debería ser la misma cuando nos referimos al deudor que se retrasa en el pago pero que no ha cometido ninguna infracción. En este caso, el principio de tipicidad impediría sancionar una conducta que no aparece regulada en la ley como tal. Por otro lado, la posibilidad de ser excluido del listado previo pago de las cantidades pendientes hace pensar que se trata más de una medida cuyo objetivo es conseguir dinero en caja más que de lucha contra el fraude fiscal, como previamente había sido anunciada.

Pero una de las novedades de mayor calado introducidas en la LGT en el combate contra el fraude fue la posibilidad de practicar liquidaciones tributarias y de efectuar el cobro y aseguramiento de las deudas en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal por un supuesto delito contra la Hacienda pública. Esta modificación, consecuencia de la reforma del Código Penal operada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, que modificó el anterior sistema de relaciones entre los procedimientos tributarios y el proceso penal, puso fin a la paralización automática de las actuaciones de la Administración cuando se apreciaban indicios de la comisión de un delito fiscal y se pasaba el tanto de culpa a la vía penal o se remitía el expediente al Ministerio Fiscal³⁴.

La nueva regulación permite a la Administración continuar con el procedimiento hasta liquidar la deuda. Eso sí, se practicarán dos liquidaciones diferentes separando los elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados al posible delito fiscal de los que no lo estén. Respecto de estos últimos se seguirá el régimen ordinario de liquidación. Contrariamente, se mantiene la imposibilidad de iniciar o continuar un procedimiento sancionador por los mismos hechos, pues lo contrario supondría una clara vulneración del principio de *ne bis in idem*. Frente a la liquidación administrativa vinculada al delito no cabe recurso en vía económico-administrativa, sin perjuicio del ajuste a que se proceda en vía penal. Sin embargo, frente a la liquidación resultante de los elementos de la obligación no vinculados al delito cabrá interponer los recursos y reclamaciones generales.

La nueva regulación conllevó otras modificaciones en el marco del procedimiento de recaudación y en lo referente a la adopción de medidas cautelares, donde se permite ampliar el plazo de mantenimiento de la medida cautelar cuando la misma se hubiese adoptado en la tramitación del procedimiento de inspección una vez apreciada la existencia de posible delito³⁵.

Por otro lado, los cambios introducidos en el delito de defraudación tributaria incidieron también en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, para el que se establece que no procederá la devolución de aquellas cantidades que se hubieran ingresado como consecuencia de la regularización volun-

ria de fraude fiscal y que permita la publicación parcial de las sentencias condenatorias firmes por delitos de contrabando y delitos contra la Hacienda pública. La publicación de estas sentencias no será completa para encontrar el equilibrio, con base en el principio de proporcionalidad, entre los aspectos necesarios para conseguir la finalidad buscada en la lucha contra el fraude y los derechos fundamentales al honor y la intimidad de los sujetos condenados.

34 Para un estudio más detallado véase PALAO TABOADA, C.: “Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT”. *Civitas, REDF*, n.º. 167 (2015).

35 Artículo 81 LGT.

taria efectuada por el contribuyente que le exime del delito fiscal. No podía ser de otra manera, ya que la existencia de una eximente de responsabilidad en el ámbito penal por regularización espontánea y el hecho de que los plazos de prescripción de las deudas tributarias y del delito fiscal fueran distintos (4 y 5 años respectivamente), conllevaba en algunas ocasiones el pago de una deuda tributaria prescrita y, por lo tanto, generaba el derecho a la solicitud de dicha devolución³⁶. Por último, hay que hacer referencia a las novedades tributarias introducidas por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el reglamento del impuesto y otras normas tributarias que contempla una serie de medidas destinadas a la prevención y corrección del fraude fiscal, fundamentalmente en el ámbito del IVA mediante la puesta en marcha del nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información (en adelante, SII) que permitirá a la Agencia Tributaria obtener información casi en tiempo real de las transacciones y, por tanto, mejorando el control tributario.

Se trata de un nuevo sistema de gestión del IVA basado en la llevanza de los Libros Registro del impuesto a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro cuasi inmediato de los registros de facturación, ello supondrá una mejora sustancial en la relación de comunicación entre la Administración y el contribuyente, puesto que va a permitir tener una relación bidireccional, automatizada e instantánea. A su vez se configura como una novedosa herramienta, tanto de asistencia al contribuyente, como de mejora y eficiencia en el control tributario. El impacto económico del SII se estima en 700 millones de euros, repartido por igual entre 2017 y 2018.

El SII consiste, básicamente, en el suministro electrónico de los registros de facturación, integrantes de los Libros Registro del IVA. Para ello, deben remitirse a la AEAT los detalles sobre la facturación por vía electrónica de manera que, con esta información se vayan configurando, prácticamente en tiempo real, los distintos Libros Registro. En el supuesto de facturas simplificadas, emitidas o recibidas, se podrán agrupar, siempre que cumplan determinados requisitos, y enviar los registros de facturación del correspondiente asiento resumen. El colectivo que va a ser incluido obligatoriamente en el SII está integrado por todos aquellos sujetos pasivos cuya obligación de autoliquidar el IVA sea mensual³⁷. La entrada en vigor de esta obligación será el 1 de julio de 2017³⁸.

II. REFLEXIONES CRÍTICAS SOBRE EL NUEVO CÓDIGO TRIBUTARIO DE HONDURAS Y PROPUESTAS DE MEJORA

Una vez analizados los aspectos más relevantes de la reforma fiscal operada en España, resulta de interés hacer un análisis comparativo con las medidas que se han implementado en el Código Tributario de Honduras, que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2017, introduciendo importantes cambios que redundarán en un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los obligados tributarios que se vean afectados por ellas, e introduciendo importantes novedades entre las que destacan la nueva regulación de la prescripción en materia tributaria y aduanera, el cambio a un sistema tributario regido por el principio de renta territorial abandonando el tradicional principio de tributación de la renta mundial,

36 Artículo 221 LGT.

37 Este colectivo está integrado por unos 62.000 contribuyentes que representan aproximadamente el 80% de la facturación empresarial del país. En concreto, serán incluidos obligatoriamente en el SII los contribuyentes inscritos en el Registro de Devolución Mensual del IVA (REDEME)), las grandes empresas (aquellas que cuenten con una facturación anual de más de 6 millones de euros) y los grupos de IVA. De forma opcional, cualquier otro contribuyente que no reúna estos requisitos puede optar por el sistema.

38 Se establece un plazo general de cuatro días para la remisión electrónica de la información desde la fecha de expedición de la factura, o desde que se produzca su registro contable (excluidos sábados, domingos y festivos nacionales). Sin embargo, durante el primer semestre de vigencia del SII, los contribuyentes tendrán un plazo extraordinario de envío de la información que será de ocho días (también excluidos sábados, domingos y festivos nacionales).

y estableciendo un “monotributo” que resulte de aplicación a aquellos contribuyentes que hasta ahora escapaban del control de la Administración Tributaria.

A todas estas cuestiones nos referiremos seguidamente, pero es evidente que ponen de manifiesto la importancia de la entrada en vigor de este nuevo Código, y habrá que esperar para ver de qué manera inciden todas las medidas recogidas en él, en el mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se hará preciso seguir insistiendo en aquellas que refuercen la seguridad jurídica y las garantías de los contribuyentes, sin olvidar en una regulación de unos procedimientos de aplicación de los tributos que permitan configurar una Administración tributaria más eficiente, a la que se dote de los medios suficientes para la obtención de los recursos necesarios para sufragar las necesidades colectivas del país.

Se debe comenzar valorando como un dato muy positivo la propia aprobación del nuevo Código Tributario. No se puede llevar a cabo una reforma fiscal que afecte a las principales figuras impositivas del sistema de tributario, sin dotar a su vez a la Administración de los procedimientos adecuados para la obtención de estos recursos y para poder aplicarlos, con base en el principio de generalidad y con las mismas garantías para todos los contribuyentes. Lo contrario no sólo puede generar arbitrariedad, sino también una importante e indeseada dosis de inseguridad a los obligados tributarios y a la propia Administración encargada de la aplicación y recaudación de dichos tributos.

Por otro lado, la aplicación de los tributos debe venir presidida por los principios de proporcionalidad, eficacia y aseguramiento del cumplimiento de las garantías y los derechos de los contribuyentes³⁹. Ello significa que no sólo las normas que se dicten en materia tributaria tienen que ser respetuosas con estos principios sino que además, las medidas adoptadas en los diferentes procedimientos y en aplicación de los mencionados tributos deben perjudicar lo menos posible a los ciudadanos, deben reducir y simplificar el deber de contribuir y respetar los derechos y garantías de los contribuyentes.

En este sentido, merece destacar desde el principio la creación de una Defensoría Especial de Protección al Obligado Tributario, adscrita al Comisionado Nacional de los Derechos Humanos, cuya función principal será la de velar por los derechos de los obligados tributarios ante las autoridades tributarias y aduaneras⁴⁰. Se presenta como un mecanismo adicional de protección, atención y ayuda a los contribuyentes ya que las reclamaciones y quejas que se presenten ante la Defensoría no tienen la consideración de recurso administrativo o judicial, por lo que su interposición no paraliza ni interrumpe los plazos establecidos para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos. Esperemos que su puesta en funcionamiento sirva para facilitar a los ciudadanos un cauce ágil y eficaz para resolver sus quejas contribuyendo a evitar actuaciones abusivas por parte de la Administración.

Hechas estas consideraciones previas, vamos a dejar planteadas algunas de las cuestiones que, en nuestra opinión, pueden resultar de interés para seguir avanzando en la configuración de un sistema tributario justo y en la construcción de una Administración tributaria más eficiente, en beneficio de todos.

1. Ámbito de aplicación: especial referencia a la utilización del principio de renta territorial

Se establece en el artículo 1 la aplicación del Código a todos los tributos incluidos los municipales. Y en el apartado segundo se contiene uno de los aspectos fundamentales recogidos en el nuevo Código Tributario,

39 Véase artículo 351 de la Constitución de la República de Honduras.

40 En España, se creó por Real decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, una figura similar, el Consejo de Defensa del Contribuyente, órgano dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, pero dotado de autonomía independencia funcional cuya finalidad principal es la de garantizar los derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias.

nos referimos a la adopción del principio de renta territorial (*Source Income Taxation*) abandonando el que hasta ahora había sido utilizado, nos referimos al principio de renta mundial (*World Wide Income Taxation*). Esta opción pone de manifiesto la dificultad de perseguir la tributación de las rentas obtenidas por residentes que operan fuera del país (renunciando a su tributación), centrándose en el gravamen de las rentas que se generan en el territorio. No obstante habrá que estar a lo dispuesto en los Convenios de Doble Imposición, y será necesario adaptar la regulación de los distintos impuestos a este nuevo criterio de aplicación territorial de las normas.

Con la opción por este criterio, Honduras se alinea con el grupo de países (fundamentalmente en el entorno de Latinoamérica) que someten a gravamen únicamente las rentas obtenidas en su territorio, sin tener en cuenta ni la residencia ni la nacionalidad de la persona que obtiene la renta⁴¹. Las razones para optar por este criterio pueden ser de diversa índole⁴²:

-Jurídicas: la imposición territorial garantiza la máxima equidad fiscal no sólo para los contribuyentes residentes de un mismo Estado, sino también para aquellos otros que no son residentes del mismo Estado.

-Económicas: pues puede ser un mecanismo eficaz para atraer inversores extranjeros dispuestos a localizar en dicho Estado capitales, tecnología, recursos humanos especializados, entre otros, sabiendo que las rentas producidas fuera del territorio del mismo no estarán sujetas a imposición en el mismo; y además, las mismas rentas obtenidas en el Estado de la fuente podrían estar exentas en el mejor de los casos, o al menos estarán sometidas a un gravamen proporcional sobre la renta, a tipos inferiores que el de los países, así llamados, de alta tributación. A lo anterior se une que las exportaciones de capital, incluso no incentivadas, no se someten a gravamen. De esta forma, la territorialidad es buscada por muchos inversores como fórmula de legal planificación fiscal, suponiendo la entrada de capitales a dichos países, con el posible incremento de la riqueza en los mismos vía inversión.

No obstante, en los últimos años, se observa que, en la defensa del principio de territorialidad, los países latino-americanos han pasado de una aceptación en exclusiva de dicho principio con anterioridad a los años 50, a su aceptación como principio prioritario y principal, aunque no exclusivo de imposición, en la actualidad. Sin embargo, algunos de ellos lo siguen utilizando, lo que pone de manifiesto dos cuestiones relevantes que acertadamente recoge SERRANO ANTÓN (2006). De un lado, se favorece a los nacionales y residentes de estos países para invertir fuera de los mismos, lo que produce que el capital necesario para el crecimiento de aquéllos salga fuera. De otro, se hacen patentes las grandes dificultades que tienen las administraciones tributarias de estos países si tuviesen que determinar la renta de fuente extranjera obtenida por sus residentes.

Este último problema pudiera ser resuelto a través de las cláusulas de intercambio de información contenidas en los CDIs, pero eso no siempre es fácil, sobre todo cuando el intercambio de información tiene

41 Vid. FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2013, 2ª Ed.

42 Seguimos en este apartado a SERRANO ANTÓN, F. "Hacia una formulación de los principios de sujeción fiscal", IEF, Doc. 18/2006. Dicho autor (ob. cit., págs. 12 y ss.) hace referencia a distintos trabajos realizados en diversas instituciones en relación con este principio de la fuente o territorialidad: ONU, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Instituto Latino-Americano de Derecho Tributario (ILADT), Asociación Latino-Americana de Libre Comercio (ALALC), su sucesora ALADI, la Comunidad Andina, el Centro Interamericano de Estudios tributarios (CIET). Ahora bien, su mayor aceptación política y económica se produce en América Latina, solo hace falta consultar los distintos Anales de las Jornadas del Instituto Latino-Americano de Derecho Tributario, el Modelo de la OCDE de 1943 –entonces Sociedad de Naciones–.

carácter inquisitivo, por lo que se hace necesario avanzar en aras a conseguir sistemas de intercambio automático de información (como el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 que en el caso de España ha entrado en vigor el pasado 1 de enero 2017⁴³, la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014 (DOE 14 diciembre de 2014), que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (Common Reporting Standard), o el Acuerdo con los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), de 26 de julio 2012⁴⁴.

No olvidemos, que en un entorno tan globalizado como el que existe en nuestros días, con una creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones, se hace necesario revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos la tendencia va a ser, precisamente para evitar que a través de planificaciones fiscales abusivas muchas rentas queden sin tributar, hacer tributar determinadas rentas en base a un principio de territorialidad⁴⁵. Es evidente que habrá que estar atentos a la adaptación que se realice del citado principio a través de los CDIs bilaterales, lo cual no será fácil (siempre ha sido uno de los principales escollos con los que se han encontrado estos países a la hora de firmar CDIs con los países industrializados que utilizan el principio de la renta mundial), y en ocasiones podrá suponer quizá una cesión en favor del principio de la renta mundial en aspectos concretos, y optando por una tributación compartida en ambos Estados.

2. Concepto de tributo y categorías tributarias

Resulta imprescindible realizar un análisis pausado del propio concepto de tributo y de las notas que lo configuran. El artículo 2 dispone que los tributos se clasifican en impuestos, tasas, contribuciones especiales, creando una nueva categoría tributaria: “monotributo” o tributo único, al que están sujetos las organizaciones sociales del sector social de la Economía, otros sectores económicos y profesionales que determine la Ley, y a los que desarrollen actividades económicas y civiles no lucrativas (fundamentalmente pequeña y mediana empresa), excluyendo expresamente a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGDs) sin fines de lucro sujetos a una Ley especial de Fomento para las organizaciones no gubernamentales de Desarrollo e Iglesias. Aunque este monotributo deberá desarrollarse por Ley⁴⁶, en la que se concreten sus elementos esenciales, en el Código Tributario se indica que se trata de un régimen especial basado en alícuotas escalonadas, que sustituirá la obligación de cualquier tributo a los ingresos directos o conexos en el régimen tributario nacional.

43 Un total de 50 países y jurisdicciones de todo el mundo han firmado el 29 de octubre de 2014 en Berlín un acuerdo multilateral de autoridades competentes para el intercambio automático de información (IAI) sobre cuentas financieras. De ellos, 48 países y territorios lo harán desde 2017 y 2 más desde 2018. Otros seis países más se han comprometido (aunque no firmado) con el citado acuerdo, para 2017. En total, 54 países y territorios intercambiarán información de forma automática y estandarizada en 2017.

44 Vid. MARTOS BELMONTE, P, “El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCD (CRS, *Common Reporting Standard*): estructura y funcionamiento. aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014”, *Crónica Tributaria*, núm. 159/2016 (103-130).

45 Al respecto puede consultarse los trabajos que se han desarrollado en el ámbito de la OCDE: Plan BEPS (*Erosion and Profit Shifting*, vid. <http://www.oecd.org/tax/beps/>) y en el ámbito de la UE con la DIRECTIVA (UE) 2016/1164 del CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>)

46 Vid. art. 208 CT dispone que en el plazo de 1 año desde la entrada en vigor de este Código, la Secretaria de Estado en el Despacho de Finanzas (SEFIN), con la asistencia de la Administración tributaria y la Administración Aduanera, y con la participación de los sectores involucrados, debe presentar ante el Congreso Nacional un proyecto que desarrolle el citado “monotributo” o tributo único.

Por su parte, el artículo 11 del CT hace referencia al principio de legalidad que afecta la creación, modificación o supresión de estos tributos y a los aspectos que deben regularse por ley. Pues bien, debe llamarse la atención sobre el hecho de que cualquier prestación patrimonial coactiva (servicio de recepción obligatoria, de primera necesidad o falta de concurrencia con el sector privado), con independencia del nombre que se le otorgue, debe ser reconducida a una de estas tres categorías por lo que su regulación deberá hacerse por ley y tendrá que respetar los principios constitucionales que informan el deber de contribuir. Ello no sólo proporciona seguridad a los contribuyentes sino que puede evitar que acudiendo al cómodo expediente de cambiar el nombre de las cosas se establezca un verdadero tributo que escape de la reserva de ley y de las garantías que se deben acompañar a una obligación de esta naturaleza.

3. Ámbito de aplicación temporal e interpretación de las normas tributarias

En cuanto a la interpretación y aplicación temporal de las normas (arts. 12 a 14), hay que indicar que el nuevo CT desarrolla de forma más amplia estas cuestiones, haciendo referencia en materia de interpretación a distintos criterios aplicables (literal, técnico, jurídico o usual) y a la prohibición de la analogía en el ámbito del hecho imponible, exenciones y exoneraciones, y delitos tributarios y aduaneros. Pero destaca de forma clara, la atención que se le presta a todo el ámbito temporal de la norma tributaria: entrada en vigor, aplicación retroactiva de las normas siempre que no se viole el principio de irretroactividad de la Ley.

También merece mencionarse, aunque sólo sea en el plano formal, la introducción de un glosario de términos básicos que, cuantos menos, complementa las medidas de simplificación del ordenamiento y refuerza el principio de seguridad jurídica o certeza del Derecho, cuyo respeto resulta tan necesario en cualquier ordenamiento jurídico y, en especial, en el ámbito tributario, donde la normativa fiscal, dispersa, compleja y en ocasiones contradictoria, convierte en una tarea cada día más difícil el correcto cumplimiento del deber constitucional de contribuir.

4. Los obligados tributarios

El nuevo Código adopta el término de “obligados tributarios”, en lugar del de “sujetos pasivos” que se recogía en el anterior. Se establece que tienen esta condición todas las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad a los que la ley atribuye el cumplimiento de una obligación tributaria. Dicha condición se deriva de una imposición de origen legal que tiene que venir expresamente establecida por una norma que, si no es la que configura el hecho imponible, cuanto menos vincula el presupuesto de hecho que genera la obligación, de manera directa o indirecta, a la realización del mismo.

Nos parece más correcto el uso del nuevo término, ya que el concepto de “obligado tributario”, interpretado de una manera más amplia, puede abarcar a un grupo muy heterogéneo de sujetos, deudores o no, que de algún modo resultan obligados al cumplimiento de prestaciones materiales o formales con la Administración tributaria. Contrariamente, la referencia anterior parecía estar relacionada, más en concreto, con los deudores que habían contraído alguna obligación material o de pago con la Administración.

No se trata tan sólo de una cuestión terminológica, pues es necesario tener en cuenta las particularidades de cada figura subjetiva para darles soluciones diferentes cuando sus obligaciones son distintas o cuando concurren bajo la misma deuda pero con fuentes de obligaciones diferentes. Este matiz debería condicionar el estatuto jurídico-tributario de cada uno de los obligados no sólo en cuanto a las cantidades

que a cada uno se puede reclamar, sino también con relación a los procedimientos de aplicación de los tributos y a las obligaciones formales relativas a la presentación de declaraciones y autoliquidaciones, así como el simple deber de colaborar prestando información, cuyo incumplimiento también puede ser objeto de una eventual sanción.

Pero a la nueva regulación de los obligados se pueden hacer varias objeciones. La primera, es que a pesar de mencionar entre los obligados tributarios a los agentes de retención y de percepción como una categoría autónoma, posteriormente los incluye en los supuestos de responsabilidad solidaria, con lo que el legislador parece incurrir en una clara contradicción. No se puede afirmar que los responsables son terceros que por disposición expresa de la Ley deben cumplir con las obligaciones de los obligados tributarios cuando éstos hayan dejado de cumplir y a la vez incluir entre los casos de responsabilidad solidaria a unos sujetos cuya obligación es independiente de la obligación principal que corresponde al contribuyente y que nace de un presupuesto de hecho distinto⁴⁷. Este dato se reconoce de manera implícita en el artículo 33.2 del CT, cuando dispone, con relación al agente de percepción, que “(...) es el único responsable ante el Estado por el importe percibido y por el que haya dejado de percibir”.

No cabe duda de que la obligación del retenedor o del agente de percepción nace de otra obligación distinta a la del contribuyente, aunque claramente guarda una relación lógica con aquélla. Pero esta obligación, que consiste en realizar pagos a cuenta del tributo, de manera total o parcial, aprovecha en todo caso a un sujeto diferente con una obligación independiente, por lo que su incumplimiento, al menos en principio, no debería afectar a éste. Si aceptamos esta premisa difícilmente podremos admitir la configuración de los agentes de retención y de percepción como responsables solidarios de una deuda ajena, pues contraen una obligación propia aunque sólo sea por razones de carácter técnico, para facilitar la gestión y la recaudación de los tributos⁴⁸.

Algo similar sucede con la figura de los herederos y legatarios, que se convierten en responsables solidarios de la deuda por el pago del tributo a que pudiesen estar afectos los bienes y derechos adquiridos hasta una cantidad máxima equivalente al valor de dichos bienes o derechos⁴⁹. La responsabilidad solidaria de los herederos y legatarios no es más que la concreción, a efectos fiscales, de la regla general del Derecho sucesorio, que dispone que al fallecimiento de una persona los bienes, derechos y obligaciones que conforman la herencia se transmiten a los que le suceden hasta donde alcance el valor de los bienes o recibidos. Es decir, que los herederos o legatarios se subrogan en la posición jurídica del causante y le suceden en sus deudas y obligaciones, entre las que, lógicamente, se encuentran incluidas las tributarias. El objetivo de la norma no es otro que impedir que a la muerte del contribuyente las obligaciones tributarias se extingan porque no haya a quien reclamárselas.

Pues bien, poco cabe que objetar cuando la regla de la solidaridad viene referida a la vinculación de los distintos herederos entre sí o a la que existe entre el donante y del donatario. Sin embargo, sorprende que el artículo 41 haya incluido en esta lista a los herederos obviando que para que pueda hablarse de responsabilidad solidaria tienen que existir coetáneamente al menos dos deudores, algo que no sucederá en los casos de transmisión mortis-causa de la deuda, pues aunque algunas obligaciones no se extinguen con la muerte, el deudor sí desaparece dejando de ser sujeto de derechos y obligaciones. Este hecho condiciona necesariamente el fundamento jurídico de ambas obligaciones ya que mientras que el responsable

47 Cfr. artículo 35 del CT.

48 Sobre este tema puede verse PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general* (26ª ed.). Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2016, pág. 179.

49 Cfr. artículo 41 del CT.

solidario cumple principalmente una función de garantía en el pago de la deuda, el sucesor se convierte en el nuevo titular de la obligación solo porque se subroga en la posición del causante.

Partiendo de esta base, sólo cabe interpretar que lo que realmente se ha querido establecer es un gravamen real que recae sobre los bienes transmitidos y que obliga al adquirente a soportar la ejecución de dicho gravamen si no abonara la deuda derivada del propio acto de transmisión lucrativo, en cuyo caso tampoco constituiría un supuesto de responsabilidad solidaria sino un derecho de afección que opera como garantía del crédito tributario.

Un último aspecto que merece destacarse en relación a los obligados es que en el elenco de derechos que se reconocen en los artículos 55 y 56 del CT, expresamente se alude a la utilización de medios electrónicos por parte de la Administración, lo que supone una clara modernización de las formas de relacionarse entre la Administración y los distintos obligados tributarios. Se requiere para ello que ésta proporcione la asistencia necesaria a los obligados tributarios para que puedan cumplir voluntariamente con sus obligaciones.

5. Los procedimientos de aplicación de los tributos

También se han producido modificaciones de relevancia en lo que se refiere a los procedimientos de aplicación de los tributos (procedimientos encaminados a la liquidación o determinación de la deuda; procedimiento de recaudación y procedimiento sancionador).

El nuevo Código realiza una delimitación bastante más clara en cuanto a las facultades de la Administración en cada proceso, de la que deben derivarse los derechos que asisten a los obligados tributarios en cada uno de ellos. Sin embargo, se sigue echando en falta una regulación más detallada que permita esclarecer las consecuencias en cuanto a la utilización del procedimiento inadecuado o a la solicitud de datos que el contribuyente está o no obligado a aportar en cada caso. Se trata éste de un aspecto fundamental que debería regularse con gran nitidez, ya que podría determinar la nulidad o anulabilidad del procedimiento, incidir en la prescripción de la deuda o fijar el límite entre el derecho de oposición a aportar determinada información y la comisión de una infracción tributaria.

Siendo así, el legislador debería haber prestado mayor atención a esta cuestión que es precisamente la que evidencia la tensión que se genera entre el derecho fundamental a no autoinculparse y la obligación de todos ciudadanos, que deriva del deber constitucional de contribuir, de colaborar con la Hacienda Pública. Esta tensión plantea la necesidad de buscar un punto de equilibrio entre ambas instituciones, que conlleva un grado de aplicación diferente de las garantías frente a la autoinculpación en función del procedimiento en el que nos encontremos, de ahí que sea absolutamente necesario establecer unos límites claros que permitan conocer a los obligados tributarios la información que están obligados a aportar en cada procedimiento y cuáles son, en cada caso, las potestades y prerrogativas que asisten a la Administración.

El asunto adquiere aún más importancia si tenemos en cuenta la ausencia de separación entre los procedimientos encaminados a la determinación de la deuda y regularización tributaria del obligado y el de apreciación de una infracción, que determina que el mismo órgano competente para liquidar pueda imponer una sanción. En este sentido, no cabe duda que en el proceso penal por delito fiscal tiene que existir una aplicación plena del derecho a no autoinculparse, sin que pueda existir ningún tipo de limitación derivada del deber de colaboración. Sin embargo, en los procedimientos tributarios, debido precisamente la naturaleza de las actuaciones que la Administración puede realizar en su seno –actuaciones de fiscaliza-

ción y comprobación, parece negarse la aplicación del derecho a la no autoincriminación, otorgando plena vigencia al deber de colaboración.

En nuestra opinión, en los procedimientos de verificación, comprobación y fiscalización no debe producirse la exclusión automática del ámbito de aplicación del derecho a no autoincriminarse, aunque no exista en ellos un componente punitivo. Naturalmente, se trataría de una “aplicación parcial” que no legitima en modo alguno la negativa del interesado a la hora de aportar los datos requeridos por la Administración, pero si debe conllevar la imposibilidad de fundamentar cualquier tipo de sanción administrativa o condena penal en los datos inculcatorios aportados por dicho contribuyente a lo largo del procedimiento de manera claramente coactiva, al amparo del deber de colaboración.

Es más, pensamos que en caso de tramitación conjunta de ambos procedimientos, o de tramitación separada pero con traspaso de los documentos obtenidos en el procedimiento de fiscalización, también se debería contar con una aplicación plena de las garantías constitucionales que permitiera al contribuyente negarse a aportar ciertos documentos sin que pueda ser sancionado por ello. Sólo si se separan los procedimientos y el traspaso de documentos se hace aplicando el filtro de la no autoincriminación, se puede encontrar el equilibrio entre el derecho y el deber, impidiendo que el material autoincriminatorio que se haya aportado bajo coacción pueda ser utilizado para fundamentar una posterior sanción tributaria.

En esta misma línea, sería necesario esclarecer los tipos de liquidaciones que derivan de cada procedimiento pues se detecta, en algunos casos, una cierta confusión entre los conceptos de “liquidación definitiva” y “liquidación integral” que favorece que se puedan volver a revisar obligaciones que, aún habiendo sido comprobadas de manera total, sean nuevamente objeto de regularización. Ello nos lleva a otra conclusión: las liquidaciones no integrales podrán revisarse no sólo con relación a los datos nuevos que se pongan de manifiesto en un procedimiento posterior –lo que no plantea dudas en cuanto a la legitimidad de la actuación administrativa en estos casos- sino también respecto de los elementos que ya habían sido comprobados y regularizados anteriormente, cuestión ésta que nos parece mucho más discutible y que también genera una gran dosis de inseguridad.

Otro asunto de máxima importancia es la regulación de los plazos de verificación y de fiscalización de la obligaciones tributarias, para los que el CT establece una limitación temporal de 4 meses (prorrogables por 2) y de 8 meses (prorrogables por 6), respectivamente. Sin embargo, en relación con la verificación no se establecen unas consecuencias claras relativas al cómputo de las actuaciones, a las causas que legitiman la prórroga ni a las consecuencias legales que pueden derivarse de su eventual incumplimiento⁵⁰.

Distinto es lo que sucede con la fiscalización pues en estos casos sí que se dispone expresamente que si las actuaciones no concluyen en plazo o se suspenden injustificadamente por un período superior a 60 días, se tendrá por no interrumpida la prescripción. Como ha señalado la doctrina, ello no implica que exista un derecho del contribuyente a que las actuaciones concluyan en un plazo determinado, sino unas consecuencias legales derivadas del incumplimiento del plazo, cuya distinción es absolutamente relevante, puesto que en función del momento en que un contribuyente es citado a comprobación, las consecuencias legales pueden diferir sustancialmente⁵¹.

50 Salvo aplicación de la regla general del artículo 102 del CT.

51 DE LA TORRE DÍEZ, F.: “Algunas reflexiones sobre el cómputo de duración de las actuaciones inspectoras al hilo de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”. *Actum Fiscal*, nº. 64 (2012).

Pero también en los casos de fiscalización pueden hacerse algunas objeciones a la redacción del CT: Primera, que a nuestro entender se han establecido unos plazos excesivamente cortos para las actuaciones de fiscalización que pueden hacer muy complicada la resolución del procedimiento en plazo, particularmente en los casos más complicados, lo que puede perjudicar gravemente los intereses recaudatorios de la Administración teniendo en cuenta que en muchos casos la exigibilidad de la deuda tributaria va a depender de que el procedimiento se resuelva en dichos plazos. Segunda, que no se determina a partir de qué momento puede solicitarse la ampliación de las actuaciones ni tampoco se concreta el concepto jurídico de “actuaciones que revistan especial complejidad” que pueden justificar la ampliación, generando una importante dosis de inseguridad jurídica para los contribuyentes que se encuentren sometidos a un proceso de fiscalización de sus obligaciones tributarias. Y tercera, que el plazo de duración de las actuaciones de fiscalización también viene determinado por las interrupciones injustificadas “por causas no imputables al obligado tributario” -sin que pueda exceder de 60 días-, lo que supone que cualquier dilación no imputable ni al contribuyente ni a la Administración (por ejemplo, el retraso de un tercero al aportar la información solicitada) servirá de base para extender los plazos, además de invertir la carga de la prueba al obligar al contribuyente a demostrar que la suspensión es responsabilidad exclusiva de la Administración.

Para finalizar con este tema, también debe destacarse que el nuevo Código amplía considerablemente las facultades y medios de comprobación de la Administración Tributaria para ejercer sus labores de fiscalización, además de contar para ello con el auxilio y protección de los cuerpos y fuerzas públicas de seguridad.

No puede negarse que para desarrollar las actuaciones de comprobación, investigación y examen los documentos que obran en poder del contribuyente o de terceros (documentos, libros, registros, contabilidad...) resulta un elemento necesario la facultad de acceso a los locales, fincas y lugares donde exista prueba de la realización del hecho imponible⁵², así como la posibilidad de que se adopten medidas cautelares que impidan la alteración o desaparición de las pruebas, sin embargo, en estos casos, especialmente sensibles, la norma debería establecer límites al ejercicio de dichas atribuciones que eviten abusos y vulneraciones de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Partiendo de esta base, aunque el artículo 124 del CT sólo se refiera a la necesidad de recabar la autorización judicial en el apartado g), damos por hecho que siempre que entre en juego la inviolabilidad del domicilio será necesario contar con dicha autorización para llevar a cabo cualquier tipo de actuación, salvo que el contribuyente haya consentido voluntariamente el acceso.

52 Sobre este tema, véase PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero...*, op. cit., pág. 333.

4. CONCLUSIONES

- La reforma del CT de Honduras ha sido publicitada como una reforma cuyos objetivos fundamentales son simplificar el ordenamiento tributario, aportar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y combatir el fraude fiscal.
- Sin embargo, muchas de las medidas adoptadas han producido en la práctica precisamente el efecto contrario al anunciado y la reforma parece en muchas ocasiones estar más pensada para reforzar la posición jurídica de la Administración que para aportar mayores garantías y seguridad jurídica a los contribuyentes, incluso a riesgo en muchos casos de chocar con derechos y principios constitucionalmente establecidos.
- Por otro lado, aunque se hayan aumentado las prerrogativas de la Administración, se siguen echando en falta medidas realmente eficaces encaminadas a combatir la verdadera asignatura pendiente en la mayoría de los sistemas tributarios, el fraude fiscal.
- Cómo es lógico, habrá que esperar un tiempo para poder comprobar en qué medida el nuevo Código Tributario supone un verdadero avance en los aspectos señalados.

BIBLIOGRAFÍA

- BAS SORIA, J.: “El régimen especial de IVA del criterio de caja”. *Carta Tributaria*, monografías, nº. 1 (2014).
- CUBERO TRUYO, A.: “Subvenciones para la adquisición de vehículos. Observaciones críticas sobre su déficit de legalidad”. *Nueva Fiscalidad*, nº. 4 (2014).
- CUBERO TRUYO, A.: “Las exenciones en exportaciones de bienes y operaciones asimiladas” en CHICO DE LA CAMARA, P. y GALÁN RUIZ, J.: *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Civitas, Navarra, 2012.
- CUBERO TRUYO, A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (II). Regímenes especiales”, en PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 2015.
- DE LA TORRE DÍEZ, F.: “Algunas reflexiones sobre el cómputo de duración de las actuaciones inspectoras al hilo de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo”. *Actum Fiscal*, nº. 64 (2012).
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional* (2ª ed.), Marcial Pons, 2013.
- GARCÍA BERRO, F.: “La protección de los derechos fundamentales por el TJUE en el ámbito tributario interno”, en GARCÍA BERRO, F. (Dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda pública. Una perspectiva europea*, Civitas Thomson-Reuters, Navarra, 2015.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: “Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº. 167 (2015).
- LUQUE CORTELLA, A.: “Régimen especial del criterio de caja” en CUBERO TRUYO, A. y LUQUE CORTELLA, A. (Coords.): *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*, Tecnos, Madrid, 2016.

- LUQUE CORTELLA, A.: “Interrupciones, dilaciones y ampliaciones del plazo del procedimiento de inspección. Los límites impuestos por los Tribunales: ¿un refuerzo de la seguridad jurídica y de las garantías de los contribuyentes frente a los abusos de la Administración?”, en ADAME MARTÍNEZ, F. D. y RAMOS PRIETO, J. (Coords.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, IEF, Madrid, 2014.
- MARTOS BELMONTE, P., “El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCD (CRS, *Common Reporting Standard*): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014”, *Crónica Tributaria*, núm. 159/2016 (103-130)
- PALAO TABOADA, C.: “Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº. 167 (2015).
- SÁNCHEZ PINO, A. J.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas: relación entre la LOFCA, los Estatutos de Autonomía y la STC 31/2010» en *Derechos sociales, políticas públicas y financiación autonómica a raíz de los nuevos Estatutos de Autonomía*, con especial referencia al Estatuto de Autonomía de Andalucía”, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012.
- SERRANO ANTÓN, F. “Hacia una formulación de los principios de sujeción fiscal”, IEF, Doc. 18/2006.
- SOLER BELDA, R. R.: “Una visión práctica del criterio de caja”, *Quincena fiscal*, nº. 3 (2014).