

 FRANCISCO ESCRIBANO*Universidad de Sevilla***Extracto:**

SE analizan algunas soluciones de la nueva LGT desde la perspectiva del cumplimiento de los específicos objetivos señalados en su Exposición de Motivos a la luz del pretendido reforzamiento de las garantías y del principio de seguridad jurídica, así como teniendo presente las soluciones diseñadas para hacer frente al objetivo de reducir la litigiosidad en el ámbito tributario.

Desde esta doble perspectiva se afrontan las novedades de la LGT en materia de consultas tributarias escritas y su declarado efecto vinculante; la nueva regulación de los plazos –y sus efectos– en relación con el procedimiento inspector, al tiempo que se verifica el modo en que se han integrado en la nueva LGT algunas de las soluciones más sobresalientes de la ahora derogada LDGC, tanto en relación con el mencionado procedimiento como respecto de las que se han introducido en el sancionador, con específico análisis del novedoso derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado y sus efectos.

La nueva categoría de las actas con acuerdo; el fraude de ley, ahora denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y algunas soluciones arbitradas en sede del procedimiento económico-administrativo, son analizadas desde el mencionado prisma de la pretendida reducción de la litigiosidad en el ámbito tributario.

Las soluciones analizadas no son en todo caso positivamente valoradas, no sólo desde la específica perspectiva que la propia LGT propugna; en no escasos supuestos un juicio más acabado ha de quedar a expensas del desarrollo reglamentario de la LGT que no se está produciendo con la celeridad que sería deseable.

Sumario:

1. Acerca del modo de tratamiento.
2. Sobre el reforzamiento de las garantías y de la seguridad jurídica. Acerca de la querencia reglamentaria de la nueva LGT no obstante su aparente prolijidad.
 - 2.1. Las consultas tributarias escritas.
 - 2.1.1. La información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.
 - 2.2. Los plazos en el procedimiento de inspección.
 - 2.3. Acerca de la progresiva desactivación de derechos y garantías en el procedimiento sancionador.
3. Sobre las medidas tendentes a reducir la conflictividad y la litigiosidad en el ámbito tributario.
 - 3.1. Las actas con acuerdo.
 - 3.2. El fraude de ley en la LGT: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
 - 3.2.1. Exordio. Consideraciones generales.
 - 3.2.2. Los antecedentes normativos inmediatos y la crónica de su frustrante aplicación en la experiencia tributaria española.
 - 3.2.3. El fraude de ley tributaria en la Reforma de 1995.
 - 3.2.4. El fraude a la ley tributaria en los trabajos preparatorios de la nueva LGT.
 - 3.2.5. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria: la nueva regulación del fraude de ley en la LGT.
 - 3.2.6. Acerca de la punibilidad de las acciones en fraude a la ley tributaria.
 - 3.3. La revisión en vía administrativa: el mantenimiento de un privilegio injustificable.
 - 3.3.1. El efecto vinculante de las disposiciones interpretativas para los tribunales económico-administrativos.
 - 3.3.2. La intervención de los órganos de aplicación de los tributos en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas.
4. Aspectos conclusivos.

1. ACERCA DEL MODO DE TRATAMIENTO

Tratar de llevar a cabo un análisis general de una norma como la actual Ley General Tributaria (LGT), que se publicó en el BOE de 18 de diciembre de 2003 y que entró en vigor el 1 de julio de 2004, no es tarea fácil. Es más bien imposible, si uno tiene unos mínimos de autoexigencia intelectual. Por tanto, en el exordio de este trabajo confieso mi sencilla aspiración a razonar acerca de cómo ha concretado la ley los objetivos que se marca y la finalidad que su propia Exposición de Motivos señala. También, acerca de cómo ha respondido esta norma, largamente auspiciada por la doctrina española, ante una serie de notables deficiencias de la venerable LGT de 1963, a esas necesidades y expectativas. Si logro razonar en torno a estos tres ejes me sentiré satisfecho y procuraré proporcionar, al tiempo, una visión, inevitablemente parcial, de lo que la nueva LGT de 2003 significa en el seno del ordenamiento tributario ¹.

Inmediatamente habrá que decir que la LGT de 1963 exigía ser modificada, sustituida por otra, básicamente por dos órdenes de consideraciones. En primer lugar, en atención a que era una ley preconstitucional –y ninguna de las dos importantes reformas de 1985 y 1995 habían logrado perfilar de forma acabada ese proceso de invasión de Constitución que el propio fenómeno constitucional exigía de la generalidad del ordenamiento–. Desde luego, también, por una especial resistencia de los aplicadores más inmediatos de la norma; sin ambigüedades, la propia Administración Tributaria. Ese fenómeno lo ilustró de forma bien paladina la publicación de la Ley del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), con su malhadada disposición adicional quinta, excluyendo el ámbito de lo tributario de su aplicación, aventura que, como es sabido, acabó en la necesidad –por exigencia de un clamor de doctrina y jurisprudencia– de dar marcha atrás, si bien no con el vigor necesario. La consecuencia fue la publicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC) en 1998 que, no obstante esa falta de audacia, algunas soluciones de la nueva LGT ya hacen añorar.

¹ El origen de este texto está en las *Notas* que preparé para mi exposición oral en las Jornadas organizadas por los Drs. Leonardo GARCÍA DE LA MORA y Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGOS, en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense en el otoño de 2004, a quienes aprovecho para agradecerles la deferencia de haberme invitado para reflexionar públicamente sobre la nueva LGT. He dejado pasar un curso entero –escribo el texto definitivo ya entrado el verano de 2005–, en el que, prácticamente, de modo monográfico me he dedicado a estudiar y explicar esta nueva LGT. A mis alumnos del Grupo M2 de la Licenciatura en Derecho en la Universidad de Sevilla y a los del doctorado, tengo que agradecer que excitaran mi ingenio; las reflexiones que procuró la exposición de mis ideas sobre la nueva LGT, están en el origen de lo que ahora se expone. A ambos colectivos mi más sincero agradecimiento.

En segundo lugar, la LGT estaba necesitada de una profunda revisión en atención a que la primera razón se concretaba de forma muy señalada en el momento en que más fácilmente pueden verse afectados los derechos y garantías de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Tributaria, me refiero a la necesidad de reformular los procedimientos tributarios. No tanto en el sentido de regularlos nuevamente, lo que es evidente, y se ha hecho, sino en el sentido, sobre todo, de concebirlos de un modo diverso. La idea, en mi opinión, es bien sencilla de formular. La LGT no diseñó en 1963 un procedimiento de aplicación del tributo presidido por la idea de la hiperactividad del obligado y la hipoactividad de la Administración. Yo diría más bien que todo lo contrario. Por eso, la generalización del fenómeno de las autoliquidaciones y la función no fisiológica sino patológica de la intervención administrativa, que aquella genera, es un cambio copernicano que exigía una nueva ley, concebida desde esas exigencias. Si se me permite el tropo, se ha desdoblado la vía, se ha hecho más rápida y, quizás, menos insegura, por ello; pero no se ha llevado a cabo un nuevo trazado, no se han tenido en cuenta las nuevas tecnologías, las exigencias diferentes, la masificación del tráfico, la necesidad de ser más selectivos en la detección de los conflictos y de ofrecer mayor seguridad y garantía en la intervención de los representantes de la Administración, poniendo las bases seguras de una proscripción de la posible arbitrariedad en el ejercicio de sus funciones.

El cambio copernicano a que hemos hecho referencia exigía imperativamente una nueva ley –una nueva ley de absoluta nueva planta u original trazado– que diera entrada entre sus normas a un principio esencial, el de seguridad jurídica, con sus múltiples manifestaciones. Me temo que puedo adelantar ya que eso se ha hecho de modo bien deficiente, porque ni siquiera parece que se haya intentado. Pues no se trata de mencionarlo, como bien hace la Exposición de Motivos, sino más bien de que se aprecie vivo, pleno, desplegando su eficacia a lo largo de la regulación de cada uno de los procedimientos. En esa línea, la nueva LGT ha defraudado mis expectativas, desde luego ².

Pero hablaba, también, de los objetivos que se marca la nueva ley y de la finalidad que la propia Exposición de Motivos señala. Entre los primeros que en ésta se mencionan, se encuentra el de reforzamiento de las garantías y del principio de seguridad jurídica. Si se lee la Exposición de Motivos de la LDGC y la de la nueva LGT es fácil comprobar que, en ambas, esta idea es recurrente. Por eso dedicaré una especial atención a analizar cómo han sido integradas las más notables soluciones legislativas que encontraron acomodo en la LDGC y cómo han sido trasladadas a la nueva LGT. Ya les adelanto las cuestiones que abordaré en esa línea: la nueva regulación de las consultas tributarias; la fijación de un plazo para la realización de las actuaciones inspectoras y la plasmación de ese principio de seguridad jurídica en el ámbito del procedimiento sancionador, mediante la formulación de la exigencia de que se desarrollara de forma independiente a cualquier otro.

² La doctrina viene hablando de la necesidad de una nueva LGT, prácticamente desde el día siguiente al de la promulgación de la Constitución y, además, haciendo referencia de forma explícita a estas cuestiones. Sólo tengo que citar a uno, entre los muchos que se empeñaron en esta tarea, y no son pocas las razones para hacerlo, aunque me limitaré a recordar que en esta casa –la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense– impartió docencia hasta que ganó su Cátedra de Sevilla y allí fue mi maestro; me refiero, como algunos habrán adivinado, al Prof. GARCÍA AÑOVEROS.

Entre las virtudes que la propia LGT dice de sí misma, se enumera la de haber llevado a cabo un *importante esfuerzo codificador*. Sobre esta cuestión quiero decir dos palabras. En primer lugar, es cierto, y lo digo en beneficio y alabanza de la nueva LGT, que su sola existencia ya es virtud, entre otras, en la línea del principio de seguridad jurídica que tantas veces se ha dicho. En Europa, sólo Alemania tiene una norma de similares características y tantas veces he oído quejas en Italia por su carencia de una norma de estas características. Dicho esto, cierto es que se ha producido un notable esfuerzo codificador: como acabo de decir, se ha integrado la LDGC en la nueva LGT; cuestión diversa, que analizaremos mediante algunos ejemplos, es cómo se ha llevado a cabo esa integración. Menos virtuoso se me antoja que se diga –y aún menos que se haya hecho–, que, en esa línea del esfuerzo codificador, se hayan incorporado los preceptos reglamentarios *de mayor calado* en materia de procedimientos.

En realidad, la LGT, amén de llevar a cabo esa menos noble tarea de sanación de la ilegalidad de muchas normas reglamentarias, como tendremos ocasión de ver, ha desarrollado lo que podríamos calificar de *extraordinaria querencia reglamentaria*. ¿Qué se quiere decir con ello? Sencillamente, que con desoladora frecuencia la norma deja en manos del socorrido desarrollo reglamentario cuestiones esenciales, mientras que, por el contrario, se entretiene en la regulación de lo accesorio. Digámoslo nuevamente ³, de forma contundente. La nueva LGT tiene 249 artículos, 25 disposiciones adicionales, 5 disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y 11 disposiciones finales. Se podría decir, sin miedo a ser tildado de exagerado, que nos encontramos ante una norma prolija, desde luego, aunque no minuciosa; extensa y larga, pero no detallada y cuidadosa siempre. Nos encontramos ante una ley artificialmente prolija. Quiere decirse que contiene obviedades, redundancias u otras ociosidades, al tiempo que, en asuntos claves, en la descripción del núcleo duro de la cuestión que se afronta, se remite, con preocupante hábito, al desarrollo reglamentario, que, por cierto, tanto se hace esperar ⁴.

Para terminar con estas palabras introductorias, al tiempo que de señalamiento del modo en que quiero desarrollar la cuestión que me he trazado, quiero detenerme en una reflexión primera, que trataré posteriormente de desarrollar.

Se trata de una idea que aparece en varios pasajes de la Exposición de Motivos, insistencia que da pie a pensar que el responsable de la norma está especialmente satisfecho de la idea e, incluso, del modo en que ésta se ha plasmado en el articulado. En un primer pasaje, la Exposición de Motivos, al enumerar los motivos por los que era aconsejable la sustitución de la LGT/1963 por esta otra, menciona *la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria*. Sólo tres párrafos más adelante, cuando se intenta hacer la relación de los objetivos que se han pretendido conseguir, se cierra aquélla con la referencia a la necesidad de *disminuir los niveles actuales de litigiosidad en*

³ Cfr. F. ESCRIBANO «Notas al procedimiento de inspección en la nueva LGT», *Civitas REDF* 124 (2004), págs. 819-851.

⁴ Al tiempo de redactar estas líneas sólo se ha publicado el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (BOE de 28 de octubre de 2004), al que alguna referencia haremos más adelante y, recientemente, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo); al momento de corregir pruebas de imprenta (octubre 2005), ha aparecido asimismo el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (DOE de 2 de septiembre).

materia tributaria. Un poco más adelante, siempre leyendo la Exposición de Motivos, encontramos ya una de las concreciones de esta *rara* idea: al subrayar la Exposición de Motivos, con la complacencia que le es característica, las novedades más notables en materia de inspección tributaria, destacará *especialmente, la nueva modalidad de actas con acuerdo que constituye una de las principales modificaciones que introduce la nueva ley, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario*.

Al utilizarse como sinónimos la conflictividad y la litigiosidad, el confusionismo es mayor. Si la concreción específica es *el acta con acuerdo*, habrá que estar atento, cuando analicemos ésta, para tratar de encontrar la clave que nos proporcione el alcance de esta idea de la que tan ufana se muestra la tantas veces citada Exposición de Motivos. En todo caso, si nos atenemos al alcance semántico de los dos términos, «litigiosidad» parece que quiere hacer referencia a pleito, a disputa ante juez o tribunal. En realidad es término que no recoge la última edición del Diccionario de la Real Academia Española (DRAE), mas por litigioso se debe entender, siempre según ésta: ... *lo que está en pleito. Por extensión, dicese de lo que está en duda y se disputa*. Por el contrario, «conflictividad», que sí es término recogido en el DRAE, es: *calidad de conflictivo* y éste, adjetivo que quiere decir: *Que origina conflicto o Perteneciente o relativo al conflicto*. Siendo «conflicto»: *Apuro, situación desgraciada o de difícil salida, o bien: Problema, cuestión o materia de discusión*. Mas abandonemos la gramática, que habla por sí sola, y no precisamente escasa de elocuencia, y realicemos, en la medida de nuestra capacidad, el plan diseñado.

Sólo haré, sin embargo, una última consideración, asimismo propedéutica. La nueva LGT se puede analizar, en este momento, desde luego a expensas de su aplicación, de su desarrollo reglamentario, del talante con el que se apliquen determinadas soluciones, etc., desde dos puntos de vistas: bien mediante el análisis de la concreción que la propia norma ha hecho de los objetivos, bienes jurídicos o principios que pretendía conseguir (mayor enraizamiento constitucional, aplicabilidad de principios constitucionales, aproximación de las soluciones de la LPAC, según hemos visto); bien mediante el análisis de lo que podríamos denominar grandes novedades o novedades impactos: actas con acuerdo, fraude de ley, procedimientos de gestión, nueva configuración de infracciones y sanciones, procedimiento sancionador y, tras su análisis, extraer conclusiones o juicios de carácter general. Siguiendo la propuesta que acabamos de hacer intentaremos sintetizar ambos puntos de vista.

2. SOBRE EL REFORZAMIENTO DE LAS GARANTÍAS Y DE LA SEGURIDAD JURÍDICA. ACERCA DE LA QUERENCIA REGLAMENTARIA DE LA NUEVA LGT NO OBSTANTE SU APARENTE PROLIJIDAD

Como ya hemos apuntado en la introducción, la LGT es prolija en lo accesorio y más que parca en cuestiones esenciales, cuya determinación se abandona a la *creatividad reglamentaria*. Veamos algunos ejemplos notables en cuestiones novedosas, al tiempo que en asuntos que ya tuvieron una primera concreción en la LDGC; con ello afrontamos aspectos que cumplen casi todas las perspectivas que hemos anunciado.

2.1. Las consultas tributarias escritas.

Como ya anunciamos, la Exposición de Motivos de la LGT plantea como novedoso el carácter *vinculante* de las respuestas administrativas a las consultas tributarias escritas, así como, durante el plazo de tres meses, de las respuestas sobre valoración de inmuebles. Ambas actuaciones administrativas denominadas por la nueva LGT de *Información y asistencia a los obligados tributarios* (arts. 85 a 91), están difusamente concebidas como el desarrollo de un deber de la Administración, sin embargo carente de sanción por la dilación en su cumplimiento o por la defectuosa prestación del mismo (art. 85.1). Genéricamente este deber tiene su correspondencia en el listado de derechos que se recoge en el artículo 34.1.a), sin que tal consagración incorpore valores adicionales, ni responsabilidad alguna por parte de la Administración por el insatisfactorio cumplimiento de los deberes que tienen su reflejo en el referido derecho, como enseguida ilustraremos.

Como se ha señalado por la doctrina (Fernando PÉREZ ROYO), este deber adquiere especial relevancia en el ámbito tributario debido, precisamente, a la presencia activa en la aplicación del tributo que se exige de los ciudadanos, incluyendo el deber de calificar, interpretar y aplicar la no siempre clara normativa tributaria. Entre otras, pueden instrumentarse mediante las actuaciones a que se refiere el 85.2 de la LGT que hará referencia a cinco grandes bloques, de los que inmediatamente pasamos a analizar los ya reseñados.

Por lo que se refiere a las hasta ahora conocidas como consultas vinculantes hay que subrayar, en primer lugar, la auténtica novedad: la de su carácter vinculante, sin que el mismo se conecte, a su vez, con específicos contenidos u objeto de la consulta. Otras novedades, no menos interesantes, se pueden encontrar asimismo en la norma, como la de la vinculación de la Administración con el contenido de la respuesta respecto de terceros *siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta* (párrafo 3.º del art. 89.1). Es de lamentar que el ejercicio de este derecho no se corresponda con una sanción por el incumplimiento del deber de respuesta o por tardío –y por tanto, tantas veces, estéril– cumplimiento del mismo, así como tampoco las vías de exigencia de que efectivamente el efecto vinculante se produzca. Sobre estas cuestiones diremos algunas palabras.

La primera y más firme afirmación que es posible realizar versa sobre el núcleo fundamental: *La contestación a las consultas tributarias escritas tendrán efectos vinculantes* para los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. Este conciso aserto del primer párrafo del artículo 89.1 tiene interés en la medida en que excluye de forma nítida del efecto vinculante de la respuesta a la Tribunales Económico-Administrativos, si nos atenemos a la diferenciación funcional que, en la estela del antiguo artículo 90 de la LGT/1963, mantiene el artículo 83.2; por tanto, función de aplicación de los tributos y función de resolución de reclamaciones, ejercitables de forma separada en la línea de la independencia funcional tantas veces reclamada por los defensores de la denominada justicia administrativa ⁵.

⁵ Para evitar cualquier tipo de dudas, el artículo 83.2 nos proporcionara el alcance y contenido de esa función de *aplicación de los tributos* que encontrará el medio de su desarrollo a través de los correspondientes procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Nótese que la norma termina adornándose inútilmente por cuanto está todavía vacía de conte-

El efecto vinculante de la consulta no es incircunstanciado, debiéndose tener en cuenta que no se haya modificado la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, lo que es posible, aunque improbable; que se haya realizado la consulta antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de las obligaciones. Esta segunda condicionante de la vinculatoriedad de la respuesta administrativa sólo se explica poniéndola en relación con el objeto de la consulta descrito en el 88.1: el *régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda*. Parece no sólo razonable sino evidente, que sólo será posible exigir la vinculatoriedad de lo respondido si la respuesta se verifica con anterioridad al cumplimiento de los deberes tributarios del obligado; otra cosa distinta será que, en no escasas ocasiones, el larguísimo plazo para responder –seis meses– y la ausencia de sanción o efecto explícito alguno para el incumplimiento de este deber, produzca la esterilidad de este régimen.

Mas no terminan ahí las circunstancias que delimitan el efecto vinculante, que lo condicionan o que, incluso, pueden enervarlo de modo absoluto. En efecto, el auténtico *talón aquileo* de aquél está descrito en el párrafo segundo del artículo 88.2. En éste se exigirá de la consulta un determinado y preciso contenido que la LGT no describe, antes bien, en una de las muchas ocasiones en que aparecerá esa que hemos venido en denominar como acusada *querencia reglamentaria*, la ley lo remitirá, sin mayores acotaciones, al reglamento. La cuestión es importante, sobre todo, por las graves consecuencias que se podrán seguir en los supuestos en los que se aprecie que las consultas no reúnen los requisitos exigidos en ese precepto, es decir, por reenvío, en la norma reglamentaria, a tenor de lo establecido en el artículo 88.4. Así, adquirirá todo su relieve la gravedad de la dejación legal en beneficio de la regulación reglamentaria: la fijación del contenido de la consulta será aquel que regule el reglamento y del cumplimiento de esos requisitos de los que la LGT nada apunta, se hará depender no ya que de la respuesta se sigan los efectos vinculantes, gran innovación de la nueva regulación de esta institución de las consultas escritas, sino incluso la posibilidad de que la Administración pueda archivarlas. El efecto enervador que se produce con esta aparentemente inocua norma es intensísimo y, sobre todo, mientras que no se produzca la publicación de la norma reglamentaria, no estaremos en condiciones de determinar el auténtico alcance de esta innovación del efecto vinculante de las respuestas administrativas a las consultas escritas.

Dos cuestiones aún son de interés para terminar de delinear el nuevo régimen de las *consultas tributarias escritas*. Se trata del plazo para la contestación de éstas, así como de los efectos de su cumplimiento extemporáneo o de su incumplimiento, en primer lugar; en segundo, del alcance subjetivo y objetivo de ese efecto vinculante.

nido la *revolera* con que se remata: y los demás previstos en este título, por cuanto no existen en éste (III, *La aplicación de los Tributos*), más procedimientos que los mencionados. La certera expresión del 89.1 se traerá nuevamente a colación, en el tramo final de este trabajo, cuando afrontemos algunas cuestiones que nos sugiere la redacción del párrafo segundo del artículo 12.3, precisamente en relación con el efecto vinculante de las disposiciones interpretativas o aclaratorias *que serán de obligado cumplimiento*, según el precepto citado, *para todos los órganos de la Administración tributaria*, creando esa ambiciosa literalidad más de una perplejidad, sobre otro de los principios clásicos de la denominada justicia administrativa, la de la *independencia doctrinal*; ya volveremos sobre ello *in extenso*.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones, la respuesta normativa la encontramos en el artículo 88.6. En primer lugar, hay que subrayar la idea de que se ha configurado un deber, como correlato del derecho del obligado a la consulta, que tiene un plazo excesivamente extenso para su cumplimiento, seis meses. Nótese que, en tantos supuestos, ese plazo determinará la esterilidad del derecho que se pretende, ya que, incluso si realizadas en el que se describe en el artículo 88.2, si la respuesta se demora, el obligado habrá de cumplir, en su caso, con sus deberes tributarios ignorando cuál será la respuesta administrativa, lo que afecta de modo notable al efecto sobre el principio de seguridad jurídica que se pretendía alcanzar; la alternativa, en otros supuestos, será la de no realizar la operación sobre la que ha girado la consulta hasta tanto no se conozca la respuesta. Mas en este supuesto aparecerá como un obstáculo insalvable la excesiva longitud del plazo establecido; en muchos casos seis meses será una *eternidad* que puede frustrar operaciones mercantiles, de adquisición, etc., cuya decisión última dependa del tratamiento tributario que vayan a recibir. Ello sin obviar otro obstáculo que dependerá del alcance que se le atribuya al contenido del 89.2: tal parece que no tendrá el efecto vinculante descrito aquella consulta que aun, formulándose dentro del plazo del 88.2, plantee cuestiones relacionadas con el objeto y tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad. Parece claro que debe interpretarse la norma en el sentido de un procedimiento iniciado con anterioridad a la consulta, no que esté desarrollándose *durante* el plazo –bien que extenso– de la respuesta; otra interpretación *pro Administración*, que también sería posible, resultaría aún más enervante para la vida útil de estas consultas tributarias escritas con efectos vinculantes. También en este caso será de extremo interés que el Reglamento regulara con mayor precisión el plazo y, sobre todo, los efectos que de su incumplimiento habrán de seguirse.

El segundo aspecto importante de esta primera cuestión estriba en que carece de sanción alguna el cumplimiento extemporáneo e, incluso, la falta de cumplimiento. Sencillamente la LGT no ha previsto nada al respecto, o, mejor, sí ha previsto que pudiera acaecer la llegada del término *ad quem*, sin que se haya respondido, para establecer que esas circunstancias no implicarán efecto alguno para el obligado, ni para la Administración; la LGT lo resuelve de modo harto insatisfactorio introduciendo, además, un elemento de confusión, al decir que: *La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta*. Lo que parece implicar la posibilidad de que el contenido de la consulta –remitido al establecimiento reglamentario– comporte, incluso, una propuesta de resolución o la explicitación de los criterios que el obligado tributario consultante considera de aplicación.

La segunda de las cuestiones que nos interesa plantear gira en torno al alcance del efecto vinculante. En primer lugar, como ya hemos apuntado, el efecto de la respuesta será vinculante para los órganos administrativos *encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante*. Dos precisiones será de interés dejar señaladas: en primer lugar, que se excluye de esa vinculación a los órganos administrativos que no están encargados de la aplicación de los tributos; ateniéndonos a la distinción que es posible derivar de la literalidad del artículo 83, claramente a los Tribunales Económico-Administrativos. En segundo lugar, parece que la norma delimita esa vinculación, desde el punto de vista subjetivo, al consultante. Ésta venía siendo la pauta, aunque se habían abierto líneas en defensa de otras soluciones, mediante las que se pretendía que la respuesta tuviera un mayor ámbito de aplicación subjetiva, en determinados supuestos. Ésta parece ser la solución que se ha abierto paso en la nueva LGT. En efecto, nótese que el tercer apartado de este artículo 89.1 contempla la posibilidad de la exten-

sión de esos efectos vinculantes a *cualquier obligado*. Para que esa extensión del efecto vinculante tenga lugar habrá de producirse la *identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta*. No son escasas, ni de escasa relevancia, las cuestiones que esta norma plantea de cara a la efectividad práctica de lo que se dispone.

¿Deberá exhibir el tercero la respuesta?, ¿cómo se articula el ejercicio de ese derecho? Para añadir algo de luz a esta cuestión, o quién sabe si confusión, convendrá tener en cuenta que en el artículo 87, junto a lo que podríamos denominar, deberes *espontáneos* de información de la Administración tributaria, se contempla la posibilidad (art. 87.2) de que el obligado tributario solicite información: se establece el deber de la Administración de suministrar el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, cuidando de respetar los datos que pudieran afectar al derecho a la intimidad de las personas implicadas. Este derecho a ser informado de las respuestas a consultas por escrito hay que ponerlo en relación con esta relativa novedad del régimen jurídico establecido en el artículo 88 para las consultas tributarias escritas: la posibilidad de extender sus efectos a terceros, en los supuestos en que se aprecie identidad de razón entre los supuestos, como acabamos de ver. La gran dificultad del ejercicio de este derecho estribará en el medio de conocer la existencia de la correspondiente respuesta administrativa. Si el contribuyente conoce la consulta, no necesita ese suministro específico y si no la conoce, ¿cómo se articula esa petición?; ¿se tratará de una solicitud genérica o, por el contrario, deberá especificarse el documento o acto que se solicita? Deberemos esperar al Reglamento para obtener respuesta sobre este peculiar derecho del sujeto a que se le faciliten textos íntegros de consultas o resoluciones concretas. Cuestión, como es evidente, que guarda una estrecha relación con el efecto más brillante de su conocimiento, a saber, la posibilidad de exigir la extensión de sus efectos a estos terceros que no son autores directos de la pregunta por escrito.

Por último, convendrá señalar la falta de mención de una cuestión no menos importante que, de forma tácita, se ha abandonado asimismo a su regulación reglamentaria. La norma da por supuesto que el gestor aplicará el ordenamiento en el sentido de la respuesta, lo que no tiene por qué ocurrir o, mejor, pudiera no acaecer siempre. No se han previsto este evento ni sus consecuencias. Éste es otro extremo de sumo interés: ¿qué instrumentos específicos de respuesta tiene el obligado tributario que constata que el órgano de gestión no ha aplicado la norma en el sentido de la respuesta de la que se predicen los efectos vinculantes? De nuevo una cuestión esencial, nuclear, para hacer efectivo este derecho a la vinculación de la Administración con su propia doctrina que, sin embargo, ha quedado al albur del desarrollo reglamentario. Y nótese que si la respuesta fuere la vía de revisión administrativa, en cualquiera de sus manifestaciones, el núcleo duro del derecho que se pretende establecer queda en aguas de borrajas, se dinamita en su específica funcionalidad, queda en humo, como tantos otros.

2.1.1. La información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

Por lo que se refiere a la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles, que son susceptibles de presentarse como una variante de las consultas a las que nos acabamos de referir, en primer lugar convendrá precisar que el órgano a quien corresponde ofrecer esa información vendrá determinado por la competencia territorial en atención a la ubicación del inmueble.

ble. En la medida en que la transmisión del inmueble esté sujeta a los Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), la competencia será de la Comunidad Autónoma. Si se trata de cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) será la Administración Central. Cuestión conflictiva será la que se puede plantear si se trata de una operación cuyo primer problema sea la determinación de la figura impositiva a la que se sujete esa transmisión (IVA o TPO). Si la pregunta se le hace a la Administración que después no resulta competente, por razón de la figura tributaria a aplicar, la información, seguramente, no servirá de nada ⁶.

La información tendrá efectos vinculantes durante tres meses desde la notificación al interesado, siempre que se haya realizado con los requisitos que se establecen en el 90.2. No hay sanción ni efecto alguno si ese deber de contestar no se cumple o no se cumple en plazo, al igual que acaecía con las consultas tributarias escritas.

Es muy preocupante la posibilidad del artículo 90.2 párrafo 2.º de que se pueda producir comprobación administrativa *posterior de los elementos de hecho y circunstancias manifestados*, como parece querer decir el precepto citado. Ésta es una de las cuestiones esenciales de esta información, en la medida en que se puede dar al traste con las virtudes introducidas en beneficio del principio de seguridad jurídica y de certeza en la aplicación de la norma. Ya la LDGC planteaba este problema, aunque de forma más directa y menos susceptible de ser interpretada la norma en beneficio del cumplimiento más eficaz del principio que la motiva ⁷. ¿Cuál es el problema que ahora nos plantea el artículo 90.2? La cuestión consiste en determinar cuál es el alcance del párrafo segundo de ese precepto. En efecto, convendrá subrayar que la norma establece los efectos vinculantes de la respuesta de la Administración condicionándolos de forma temporal –la respuesta tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses– y siempre que la solicitud de información se haya solicitado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y *se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria*. Ésta es una de las cuestiones básicas a tener en cuenta para resolver el problema planteado.

La Administración deberá contestar a la solicitud de información y tal parece que fiada sólo de la suficiencia de los datos ofrecidos por el administrado y de su veracidad. La norma no se entiende de otro modo, pues en el siguiente párrafo se establece: *Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario*.

¿Cómo cohonestar los dos párrafos del artículo 90.2? Es decir, si se puede producir comprobación administrativa, ésta se debería ceñir a los extremos precisos establecidos por la norma, es decir, que los elementos de hecho y las circunstancias manifestados en la solicitud eran adecuados a la realidad. En todo caso no parece razonable que la Administración responda primero; de esa res-

⁶ Convendrá reseñar que la nueva LGT en su artículo 62.8 ha venido a solucionar de forma menos insatisfactoria la cuestión que se podía suscitar al pagar, por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en atención bien a una información no correcta, bien a instancia errada o no del obligado tributario, y deber atender, posteriormente, el pago del IVA, en corrección de la censurable norma contenida en el artículo 18.2 del Texto Refundido del ITPAJD, que, por tanto, debe considerarse derogado.

⁷ Como se recordará, el artículo 25 de la LDGC, al regular este deber de información de la Administración, establecía en su apartado 2 que *Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa...* (negritas nuestras).

puesta se prediquen efectos vinculantes que pueden quedar enervados cuando, posteriormente, la Administración abra un procedimiento de comprobación administrativa. ¿Acaso debemos entender que la respuesta dada por la Administración se ha realizado sólo teniendo en cuenta los datos facilitados por el obligado?, es decir, que la información facilitada por la Administración se hace sin comprobación alguna de veracidad, la cual *puede* producirse con posterioridad enervando esos efectos vinculantes. Ésta podría ser una posible *reconstrucción* del régimen jurídico que la norma, de modo deplorable, describe en el artículo 90.2.

En mi opinión, no se trata de que la Administración pueda desdecirse sin más, como ocurría en el régimen de la LDGC. La literalidad de la norma permitiría sostener que si se han proporcionado datos *verdaderos y suficientes*, el valor no puede modificarse. Es decir, no se trata, como se trataba a la luz de la LDGC, de que la Administración podía llevar a efecto un procedimiento de comprobación administrativa. Ahora se trata sólo verificar que los datos proporcionados son veraces y suficientes; como equívocamente dice la norma, la información facilitada no será óbice, no impedirá *la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario*. En suma, el efecto vinculante de la información facilitada se hace depender de la veracidad y suficiencia de los datos proporcionados; nosotros estimamos que el alcance de la comprobación se debe ceñir exclusivamente a ese extremo, aunque, al tiempo, ya es magro servicio el que se hace al principio que se pretende servir con este deber de información, cuando no se obliga a la Administración a realizar esa labor de comprobación de la veracidad y suficiencia de los datos *antes* de realizar la información. Aspecto de la cuestión especialmente deplorable si se tiene en cuenta que tampoco aquí se establecen plazos, y que tampoco aquí se sanciona el incumplimiento de este deber por parte de la Administración. Incluso se admite esa posibilidad y se regulan, en contra de los intereses del consultante, del obligado tributario, los efectos de ese incumplimiento: *La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado* (art. 90.3 párrafo 2.º).

En suma, la cuestión entonces se traslada a debatir si la Administración puede considerar –y con qué amplitud de criterio– que esos datos eran, por ejemplo, insuficientes. Claro que lo razonable sería pensar que de ser así, no debería haber proporcionado originariamente valor alguno. Yo creo que éste será el caballo de batalla de este precepto, que la LGT, como es manifiesto, deja absolutamente abierto ¿tal vez a su concreción reglamentaria?, al menos, ahora no se ha dicho tan abiertamente como antes.

2.2. Los plazos en el procedimiento de inspección.

Aunque ya el RGIT de 1986 había introducido algunas soluciones para evitar dilaciones indebidas en el desarrollo del procedimiento inspector (art. 31.3 y 4), como nos advierte Isabel GARCÍA OVIÉS⁸, el hito fundamental en relación con la cuestión que vamos a afrontar se encuentra en la

⁸ «Procedimiento de inspección» en *La nueva LGT*, dirigidos por Rafael CALVO ORTEGA y coordinados por José Manuel TEJERIZO LÓPEZ. Thomson-Civitas, Madrid. 2004.

LDGC de 1998 ⁹. En efecto, en la misma se pretende un *reforzamiento del principio de seguridad jurídica, característico de las sociedades democráticas más avanzadas...*, al tiempo que las modificaciones que se introducen *van dirigidas, por una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios, y por otra, y con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos*. Con esta finalidad general de reforzar el principio de seguridad jurídica, en el ámbito del procedimiento de inspección *se fijan plazos máximos para la conclusión de actuaciones*.

Desde luego la norma no fue bien recibida en el ámbito administrativo, sin que sea del caso que entremos a analizar las causas de este descontento –aunque sólo sea por *no hacer sangre*–. El proceso de desactivación de su potencial virtualidad llegó, como es desgraciadamente habitual, por la vía del desarrollo reglamentario, mediante la modificación de preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) y la adición de preceptos que desarrollaban el artículo 29 de la LDGC ¹⁰.

El extenso artículo 150 de la LGT es el trasunto tanto de la norma legal, cuanto de lo más granado de las reglamentarias, habiéndose producido aquí todas las suertes de querencias reglamentarias que imaginarse pueda, como de inmediato paso a relacionar. Mas con anterioridad, nos interesa dejar claro que el extenso artículo 150 de la LGT no es sino un trasunto del *pretendido desarrollo reglamentario* del artículo 29 de la LDGC, en la línea que tanto ensalza la Exposición de Motivos de *incorporar a la LGT los preceptos reglamentarios de mayor calado*; ahora se manifiesta bien a las claras el alcance de esa hermética expresión de la Exposición de Motivos. De ahí nuestra insistencia en que se ha llevado a cabo una operación de trasuntar –no crean que me invento el término–, es decir, de *tomar de otro*, que ésa es su raíz latina (participio pasado de *transumere*, tomar de otro; también, copiar un escrito). En román paladino, que la nueva LGT no hace sino integrar en su texto los más deplorables hallazgos reglamentarios conducentes a vaciar de contenido el originario artículo 29 de la LDGC.

Como hemos escrito en otro lugar ¹¹, no se debe olvidar el carácter excepcional o, al menos, especial del plazo que se consagra en el artículo 150, especialidad que se incrementa en atención a que es plazo que puede ser ampliado; y aunque la LDGC y la actual LGT hablan de una ampliación de hasta 12 meses, creemos haber demostrado ya en el trabajo citado que es posible que en ciertas supuestos los plazos puedan llegar a ser de 18 meses menos un día, cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 150.5, o, incluso, de treinta meses menos un día en los supuestos en los que, una vez ampliadas las actuaciones, se decida remitir el expediente al Ministerio Fiscal (art. 180.1).

Centrándonos en las novedades del artículo 150, en primer lugar hay que subrayar cómo, tras recepcionar de forma correcta tanto la formulación de los plazos *a quo* y *ad quem*, en el sentido dado por la Jurisprudencia, en todo caso, como momentos de notificación del inicio y del acto administrativo resultante de las actuaciones, el precepto legal deja en manos del reglamento, sin ningún tipo

⁹ Las ideas que voy a desarrollar están más extensamente tratadas en mi reciente trabajo «Notas...», *op. cit.*, 829 y ss.

¹⁰ Me he ocupado *in extenso* de esta cuestión en «Notas...», *op. cit.*, 830-836.

¹¹ «Notas...», *op. cit.*, 837-838.

de predeterminación normativa que fije un marco de actuación de aquél, en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad, nada menos que la determinación de las circunstancias que, al revestir especial complejidad, legitiman y fundan la ampliación del plazo de los 12 meses. Nótese que a las ya reflejadas circunstancias del artículo 29 de la LDGC, se ha añadido en el 150.1.a), la coletilla y *en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente*.

No se termina de comprender el porqué de esta forma de legislar. Si se fijan en la ley determinadas circunstancias, desde luego susceptibles de desarrollo reglamentario, como de hecho ya se hizo por el artículo 31.ter.1.a) de la RGIT, ¿por qué *otras* son de libre configuración conceptual por el Reglamento? ¿Acaso puede defenderse con seriedad que en la admisión incondicionada e indeterminada de que otras circunstancias pueden ser reglamentariamente establecidas, se está cumpliendo con el principio de preferencia de ley? La remisión a normas infraordenadas será admisible siempre que no provoquen por su indeterminación una degradación de la norma primaria, con independencia de que la materia sea estrictamente objeto de reserva. Si se ha decidido que es necesario incluir en la ley la determinación de las circunstancias que justifican el debilitamiento de una garantía fundada en el principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, no es justificable que, al tiempo, se realice una habilitación en blanco a la norma reglamentaria. En las relaciones ley-reglamento es doctrina constitucional que en todo caso es necesario que la ley incorpore un *mínimo de regulación material que oriente la actuación del reglamento y le sirva de programa o marco* [STC 185/1995, FJ 6.c) (NFJ003833)]. Tales exigencias, aquí, sencillamente, se han ignorado.

Siempre en relación con esta cuestión de la posibilidad de ampliación del plazo de los doce meses, hay que subrayar que la redacción que se ha dado ahora en el artículo 150.1 párrafo 2.º no es exactamente la misma que se contenía en el artículo 29.1 de la LDGC; donde se decía: *podrá ampliarse dicho plazo, ...por otros doce meses, ...*, se dice ahora: *por otro período que no podrá exceder de 12 meses*. Tal vez no se haya querido decir *otra cosa*, pero en mi opinión la expresión actual podría ser interpretada en el sentido de que la ley establece un plazo máximo de doce meses, el cual no es necesario agotar en todo caso. Es decir, que la ampliación de actuaciones puede verificarse por un período inferior a *otros* doce meses.

Me temo que no será ésa la interpretación que de esa expresión haga la nueva versión del reglamento, aunque considero que con la expresión utilizada quiere decirse exactamente lo que defiendo. Es más, incluso podría sostenerse que, ya que se exige por la LGT que los acuerdos de ampliación sean motivados (art. 150.1 párrafo 5.º LGT), formara parte de esa motivación la justificación de la amplitud del período acordado. La apreciación de la concurrencia de las circunstancias que fundan la ampliación no debe significar, automáticamente, que el plazo de ampliación es de doce meses, sino que *no podrá exceder* de doce meses. Nada impide que sea inferior: entre las razones que deben fundar la ampliación, deberán aparecer, en nuestra opinión, asimismo, la que funda la amplitud del plazo de ampliación acordado.

La segunda gran cuestión novedosa en relación con el plazo de las actuaciones inspectoras consiste en la explicitación de la inaplicación de la caducidad en relación con este procedimiento (art. 150.2 de la LGT). No soy de la opinión, en contra de la mayoría de la doctrina o, al menos, de

doctrina muy autorizada, de que esta solución era clara y manifiesta en el contexto de la LDGC. Esta disposición no establecía en norma alguna precepto del tenor del artículo 31 *quater* del RGIT. Que el procedimiento pudiera continuar, no obstante haber *transcurrido el plazo legalmente previsto*, no sólo no era solución normativa que tuviera acomodo en la LDGC, sino, por el contrario, el resultado de la ilegal labor *creativa* de su desarrollo reglamentario.

En efecto, esa solución tiene como único anclaje el párrafo primero del artículo 31 *quater* del RGIT. Hasta la integración de esa norma en el RGIT, en virtud de lo dispuesto en la disposición final primera sexta del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (BOE de 16 de febrero), el único efecto explícito señalado por la LDGC (art. 29.3), en el supuesto de que transcurriera el plazo previsto, era que no se considerara interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones. La doctrina a la que antes me he referido infería de esa norma la inaplicación de la caducidad a este procedimiento. Yo nunca estuve de acuerdo, ni de la inexorabilidad de la consecuencia, ni de su fundamento. La norma era incompleta, quizás, pero en ningún caso –no obstante la equívocidad del art. 23 de la LDGC– la única solución posible era la que *inventa* –en su estricto sentido de hallar o descubrir cosa nueva o no conocida– el citado precepto reglamentario. El cual, por cierto, tal vez en ejecución de esmerada estrategia distractiva, también nos regala un diverso ingenio: *los ingresos pendientes realizados...* tendrán la calificación de espontáneos (párrafo tercero del art. 31 *quater* del RGIT), es decir, se someterán al régimen entonces contemplado en el artículo 61.3 de la LGT/1963, sin que procediera en caso alguno la imposición de sanciones.

La norma reglamentaria –qué duda cabe– poseía, al menos, virtud no desdeñable, un *gran calado*, era invento digno de la gran ingeniatura del reglamento: el procedimiento hacía ascos de las previsiones legales del artículo 29, es decir, debía proseguir hasta su terminación *aun cuando [hubiere] transcurrido el plazo legalmente previsto* (párrafo primero, *in fine* del art. 31 *quater* RGIT) y los ingresos pendientes tendrían la consideración de espontáneos, es decir, se registrarían por lo dispuesto en el artículo 61.3 de la LGT/1963. Mas ninguna de las dos invenciones tenían apoyatura legal, presentaban aristas de difícil encaje y contenían una oscurísima condicionante sobre la aplicabilidad de la segunda de ellas: el carácter espontáneo se condicionaba a la inexistencia de un sobremanera equívoco *nuevo requerimiento previo* (párrafo tercero del art. 31 *quater* del RGIT).

La interpretación de esa expresión nos conducía a soluciones verdaderamente artificiosas, como la de poder considerar no interrumpida la prescripción que, a su vez, habría retomado su transcurso, añadiendo, además, el plazo de tiempo transcurrido desde la interrupción; lo que provocaba la surrealista situación del despliegue de la actividad administrativa y, paralelamente, el desarrollo del plazo prescriptorio. Séame concedido, al menos, el beneficio de la posibilidad de esta interpretación, ante el silencio de la norma reglamentaria sobre este extremo; mas, al tiempo, se contemplaba, asimismo, ahora de forma expresa, la posibilidad de enervar el efecto de la espontaneidad, si con anterioridad a la actuación del obligado tributario, se producía un nuevo requerimiento previo. Sobre lo primero, nunca pude saber si estaba, o no, en lo cierto. Lo segundo ha sido la práctica que se ha venido realizando desde la publicación de la LDGC –digo bien, incluso con anterioridad a la publicación de esa adición del RGIT, lo que se advierte, desde luego, maliciosamente–.

¿Cómo se ha pronunciado la nueva LGT acerca de tan interesantes cuestiones? Aquí nos enfrentamos a una de las más *brillantes* incorporaciones de los preceptos reglamentarios de mayor calado, de las que tan ufana se declaraba la Exposición de Motivos de la Ley.

En primer lugar, la LGT paladinamente nos advertirá en el artículo 150.2 que tanto la interrupción injustificada, cuanto el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento *no determinará[n] la caducidad del procedimiento*, añadiendo, en beneficio de distraídos, que éste *continuará hasta su terminación*. Solución que, como sabemos, es novedad respecto de la LDGC, mas no si atendemos a lo que se estableció en el párrafo primero del artículo 31 *quater* del RGIT. O lo que es lo mismo, la posibilidad de continuar las actuaciones, era un desarrollo ilegal del artículo 29 de la LDGC que en absoluto contemplaba semejante posibilidad. Ahora mediante la incorporación de norma reglamentaria de semejante calado se produce la sanación de la ilegalidad.

En segundo lugar, la norma nos advertirá, como contraponiendo este segundo aspecto del presupuesto normativo al primeramente descrito, e introduciéndolo mediante la adversativa *...pero producirá los siguientes efectos...*, de dos consecuencias ya conocidas. Una primera [art. 150.2.a)], se enerva el efecto interruptivo de la prescripción. Como acabamos de recordar éste era el *único* de los efectos que explícitamente se contemplaba en el artículo 29.3 en la LDGC. Y era, además, efecto incondicionado e incircunstanciado, por cuanto la norma legal no contemplaba la terminación de las actuaciones, transcurrido el plazo legalmente previsto. Ahora se incorpora al 150.2 a) de la LGT la previsión reglamentaria: *...se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones... tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo*. La norma ha mejorado en claridad –¡al menos!–, por cuanto la equívoca expresión reglamentaria *sin nuevo requerimiento previo*, ahora es precisa y clara.

La ley exige que de ambas circunstancias tenga conocimiento formal el interesado. E insiste la norma, añadiendo: *En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse* [art. 150.2 a) *in fine* de la LGT]. También ésta era práctica seguida –no me atrevo a afirmar si antes o a consecuencia del 31 *quater* del RGIT–, mas con filibusteras maniobras exentas de claridad. El anfibológico *requerimiento previo* del precepto reglamentario era generosamente interpretado y de cualquier comunicación al obligado se pretendía seguido el efecto de acabar con el carácter espontáneo de sus pagos. Ahora la norma legal habla de la exigencia de un *conocimiento formal del interesado* de esa reanudación de actuaciones o de la *continuación* de las mismas, no obstante haberse alcanzado el término *ad quem* del plazo. La norma es precisa e insistente en la idea, pues habla, en feliz añadido, del derecho *a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse* [art. 150.2.a) *in fine* de la LGT].

Esta norma puede llegar a tener suma importancia. En nuestra opinión, debe ser interpretada como la exigencia de un acto en todo similar en sus exigencias y contenido al que abre o inicia el procedimiento al que se refiere el artículo 147.2 de la LGT. Como es sabido, es opinión generalizada de la doctrina que el efecto interruptor de la prescripción que produce el inicio del procedimiento inspector debe hacerse constar expresamente en la comunicación del inicio. Consideramos que

estos mismos requisitos deben hacerse constar en el acto de comunicación de reanudación de actuaciones tras los seis meses de inactividad injustificada, así como en aquellos supuestos en los que, no obstante haber transcurrido el plazo legal, continúe la actuación inspectora, ése es el significado que debe atribuirse a lo que ahora se dispone en el artículo 150.2.a) *in fine* de la LGT; será este extremo sumamente importante, sobre todo en atención a la práctica torticera que se ha venido generalizando mediante la producción de actos, por ejemplo con simples diligencias, que procuraban un trato sucesivo de actuaciones *como si nada hubiera pasado*.

La segunda de las consecuencias a que se refiere el artículo 150.2 de la LGT en su apartado b) es también el resultado de elevar el rango de una norma reglamentaria que *tampoco* tenía apoyo legal. Se trata del segundo efecto que atribuía el RGIT a la interrupción injustificada durante más de seis meses o al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento en el párrafo tercero del artículo 31 *quater*. Los ingresos realizados *desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley*. La aparente redundancia que contiene ese apartado b) no es tal, en realidad su primer párrafo predica la espontaneidad de los ingresos en el supuesto de interrupción injustificada y en el segundo lo hace respecto del supuesto de incumplimiento del plazo de duración del procedimiento; tal modo de proceder, que desde luego puede inducir a confusión, tiene, tal vez, su justificación en una de las pocas novedades absolutas de la LGT en materia de *Actuaciones y procedimiento de inspección*.

Se trata en realidad de una tercera consecuencia que añadir a las dos analizadas hasta ahora en relación con el artículo 150.2 de la LGT. La ley la ha sacado de ese contexto y la independiza dedicándole el apartado tercero del artículo 150. ¿A qué se debe esa falta de sistemática? En mi opinión, seguramente, a que de forma inexplicable, al menos para mí, es consecuencia que sólo se producirá en relación con uno de los supuestos que se contemplaban en el 150.2. En efecto, mientras que la interrupción de la prescripción es consecuencia común y predicada de forma unitaria en el 150.2.a) para ambos casos –interrupción injustificada e incumplimiento del plazo–, el carácter espontáneo de los ingresos ya no se predica de forma común, sino distinguiendo ambos supuestos, aunque aquí *también* el efecto o consecuencia es idéntico: en ambos supuestos se considerarán espontáneos los ingresos.

Ese modo de diferenciar los supuestos del 150.2.b), se mantiene en el 150.3, pero ahora para predicar un efecto o consecuencia *sólo* respecto de uno de ellos. La novedad que se contempla en este apartado del artículo 150.3 solamente es aplicable a los supuestos de incumplimiento del plazo de duración del procedimiento siendo el efecto o consecuencia que no se exigirán intereses de demora *desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento*. Desde luego es inexplicable la exclusión de este efecto en los supuestos de interrupción injustificada. En primer lugar, porque la línea que venía siguiendo la norma, desde la aparición del artículo 29 de la LDGC, así como en su desarrollo reglamentario, era tratar de forma unitaria, en lo que a los efectos se refiere, los dos supuestos, tanto el de incumplimiento del plazo como el de interrupción injustificada. Ciertamente si nos atenemos a lo dispuesto con carácter general en el artículo 26.4 de la LGT, este segundo supuesto tiene más difícil encaje siendo el

predicado del primero sólo una redundancia, a tenor de lo que allí se dispone. En cualquier caso no parece solución afortunada el haber discriminado cuanto la norma venía predicando de los dos supuestos idénticos efectos.

Una segunda novedad, a la que ya hemos hecho referencia, pero que conviene dejar mencionada aquí, a efectos sistemáticos, consiste en las consecuencias que se siguen (art. 150.4), en los supuestos en que se decide remitir el expediente al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la Jurisdicción competente en aplicación de lo previsto en el artículo 180.1: en primer lugar, el apartado a) nos dice que tendrá la consideración de interrupción justificada, en la línea de lo que ya contemplaba el artículo 31 *bis*.1.b) del RGIT. La LGT no ha hecho sino elevar de rango la solución que ya aparecía en el RGIT.

En segundo lugar, y ésta sí es una novedad absoluta de la LGT, se amplía el número de las circunstancias que justificarían la ampliación del plazo, mediante la adición de una tercera. Se trata de la que se contempla en el apartado b) del artículo 150.4 de la LGT a tenor del cual en los supuestos en que el procedimiento administrativo debiera continuar por cualquiera de los motivos contemplados en el artículo 180.1, se considerará como causa que posibilita la ampliación del plazo. En mi opinión la norma en este segundo aspecto carece de justificación.

Bien razonable es que no se entienda interrumpida injustificadamente la actuación, por la sencilla y contundente razón de que la interrupción es consecuencia del mandato de la propia ley en el artículo 180. Mas ¿por qué, además, debe ser causa de ampliación? En sí misma considerada no parece razonable, tanto más si tenemos en cuenta, incluso, lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 180.1 de la LGT: *la Administración tributaria continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados*, es decir, considerando que parte de la actividad probatoria ya está realizada. Desde luego, es nuestra opinión que a esta nueva causa de ampliación del plazo se le aplica lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.1 de la LGT, es decir, que no debe ser considerada de forma automática la ampliación sino que debe seguir el mismo régimen jurídico y procedimiento de las otras causas de ampliación: solicitud del actuuario mediante propuesta de ampliación, plazo de alegaciones para el obligado tributario y acuerdo del Inspector-Jefe motivando la decisión con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2.3. Acerca de la progresiva desactivación de derechos y garantías en el procedimiento sancionador.

La Exposición de Motivos de la LDGC nos presentaba esta innovación de la existencia de un procedimiento sancionador separado como el corolario de un reforzamiento de los derechos de los contribuyentes y, al tiempo, de las obligaciones de la Administración en pos de conseguir completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos. La doctrina saludó como un acierto –tal vez el más celebrado junto con el de los plazos del procedimiento de inspección que acabamos de analizar– esta exigencia de un procedimiento *distinto o independiente del instruido para la comprobación*. Perseguir una mayor objetividad en la difícil tarea de ejercer la potestad sancionadora de

la Administración, soslayar la contaminación del órgano sancionador por sus actividades previas de comprobación y liquidación, evitar que se vulneren garantías propias del procedimiento sancionador, todas fueron razones que se esgrimieron para saludar tamaña innovación. Como ya tuvimos ocasión de decir al hilo de la publicación de la LDGC y del Reglamento que la desarrollaba, tal parecía haberse impuesto el lema *dos funciones, dos garantías, dos procedimientos* ¹².

Desde luego no fue sino agitada en extremo, desde el inicio, la andadura de semejante garantía. En primer lugar, porque si bien se afirmaba la dualidad funcional y procedimental, nunca se abandonó la unicidad orgánica. El procedimiento sancionador nunca se atribuyó a la competencia de órganos diversos de aquellos que poseían la de proceder a la comprobación y liquidación. La idea de procura de la no contaminación entre el órgano que realiza la comprobación y liquidación y aquel que lleva a cabo la instrucción del procedimiento sancionador nunca se produjo. Ahora se ha establecido como norma (art. 20.1 del PSan) que la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive, manifestación evidente de la negación de esa posible diferenciación orgánica en beneficio de la objetividad, de la no contaminación, etc., en aplicación y desarrollo de este principio se consagra en el artículo 25 del procedimiento sancionador, que no sólo será competente para acordar el inicio del procedimiento sancionador el mismo equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación, sino que la autorización previa del Inspector-Jefe, que en todo caso es necesaria, *podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación*, con lo que viene a consagrarse la regla ya prevista del anterior procedimiento sancionador de que no sólo el mismo órgano que regulariza llevará a cabo el procedimiento sancionador, sino que sabe que será él incluso antes de haberse apreciado los indicios que motivarían la solicitud de la apertura de este tipo de procedimiento, con lo que las virtudes del procedimiento separado y las garantías que con él se pretendían quedan reducidas a humo.

Otros *talones de Aquiles* aparecieron pronto en el desarrollo reglamentario del artículo 34, amén del que acabamos de comentar: la defectuosísima regulación de los trasvases de información y documentación de un procedimiento a otro, etc.; mas, sobre todo, dos cuestiones que afectaban de forma notable a la calidad y eficacia de esa independencia procedimental. La primera, tras no grandes titubeos administrativos, se saldó con un precepto que se ha trasladado finalmente a la nueva ley. Se trata de un severísimo supuesto de caducidad que encontró acomodo en el artículo 81.6 de la LGT/1963, en virtud de lo dispuesto en la Ley de *Acompañamiento* para el año 2003, a cuyo tenor los procedimientos sancionadores incoables como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación *no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses* desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación.

Esta solución ha tenido acomodo en la nueva LGT en su artículo 209.2, lo que constituye una de las más notables novedades de ésta. A su vez, en la misma línea de severidad en la atribución de efectos al transcurso del plazo, la nueva LGT ha ido aún más lejos. Y lo subrayo como novedad feliz

¹² «El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario» *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. N.º 196 (1999).

y plausible. A tenor del artículo 211 de la LGT, el procedimiento sancionador podrá terminar por caducidad. Ésta se constriñe al plazo de seis meses (art. 211.2) y su vencimiento *sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento*. Mas la relevancia y subrayable novedad de la norma vendrá en el segundo párrafo de este artículo 211.4: *Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador*. Como ya se ha señalado, se trata de un plazo de caducidad cuyo agotamiento produce no sólo la perención del procedimiento, sino también la extinción de la potestad para sancionar en la medida en que se impide la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador ¹³.

La segunda de las cuestiones no tiene menor relevancia. Si de procedimiento separado se hablaba, una de las consecuencias que inmediatamente subrayó la doctrina fue la de una independencia nítida en el proceso de prescripción de las actuaciones. Dicho de otro modo, si se trataba de un procedimiento independiente, ninguna actuación administrativa, no dirigida directamente a la finalidad que le era propia, podía considerarse susceptible de interrumpir el plazo de prescripción. Así lo defendí, apenas publicada la norma y la respuesta normativa no se hizo esperar. En efecto, mediante la Ley de *Acompañamiento* para el ejercicio de 2001, se modificó el artículo 66.1.a) de la LGT considerando que cualquier actuación administrativa relacionada con la gestión tributaria –gestión, inspección o recaudación– interrumpía el plazo de prescripción para la imposición de sanciones, lo que no podía ser interpretado sino como el golpe de gracia a la pretendida independencia o separación funcional de los procedimientos. Dicha norma ha tenido eco en la nueva LGT, la cual en su artículo 189.3.a) ha continuado por la senda de no considerar la separación e independencia de los procedimientos a los efectos prescriptivos y considerará interrumpida la prescripción del plazo para imponer sanciones por la verificación de *actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado*.

Hasta aquí algunas virtudes de la nueva regulación del procedimiento sancionador en la LGT y la reproducción de ciertas normas que reducían de forma drástica lo que nació como la manifestación de una profundización del principio de seguridad jurídica. El lunar más ostensible de su regulación será, sin embargo, la posibilidad de su renuncia, lo que es novedad y plena responsabilidad sólo de la nueva LGT.

El proceso que hemos calificado de desactivación de esta garantía de mayor objetividad, en evitación de la contaminación del órgano sancionador por sus actividades previas de comprobación y liquidación y con la finalidad de salvaguardar las garantías propias de un procedimiento de características bien diversas de los contemplados en el título III, ha llegado a su máxima expresión. Con carácter general, se admite la posibilidad de la renuncia a esa tramitación separada del procedimiento en el artículo 208.1. LGT. No sabemos si se nos antoja más grave el mismo hecho de posibilitar la renuncia o su específica justificación, cuando en aras de la misma es posible leer en la Exposición de Motivos: *Se establece la regla general del procedimiento separado aunque, en aras de la economía procesal, se exceptiona en los supuestos de actas con acuerdo y en los casos de renuncia del*

¹³ Son asimismo de esta opinión, MAGRANER MORENO «El límite temporal de la incoación del procedimiento sancionador tributario: los artículos 81.6 de la LGT y 209.2 del proyecto de la LGT» *QF* 20 (2003); y SIMÓN ACOSTA «La potestad sancionadora» en *La nueva LGT, op. cit.*

obligado tributario, con el fin de mejorar la seguridad jurídica. Pocas veces he visto, a lo largo de mi vida profesional, mayor ejercicio de cinismo a la hora de justificar la desactivación de una solución legal, tan sólo seis años antes justificada en atención exactamente a la misma razón que ahora motiva su dinamitación.

Con no menor cinismo, tampoco exento de un cierto escepticismo, se podría pensar que, al cabo, *para poca dicha, ninguna*, a saber, que llegados al extremo de desactivación operado en la corta y azarosa vida de esta *invención* de la LDGC, mejor es obtener algo a cambio de algo que poco rentaba. ¿Qué frutos de economía procesal o qué mejoras de la seguridad jurídica se nos ofrece a cambio de la renuncia? Como hemos dicho, la renuncia se puede presentar básicamente en dos supuestos: con carácter general (a) y en los supuestos de actas con acuerdo (b), en aplicación de lo establecido en el artículo 208.1 y 2 de la LGT.

Los efectos son difusos en el primero de los supuestos. En primer lugar, lógicamente se producirá la tramitación conjunta (208.1) por lo que las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, *conforme se establezca reglamentariamente*. Como es sabido, el desarrollo reglamentario del procedimiento sancionador se ha producido en virtud del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (BOE de 28 de octubre). El artículo 21 del citado reglamento (PSan) reproduce las reglas que acabamos de analizar contempladas en el artículo 208 de la LGT. Los artículos 26 y 27 del procedimiento sancionador desarrollan el modo del procedimiento en los casos de renuncia a la tramitación separada y el 28 del procedimiento sancionador contempla la tramitación en los supuestos de actas con acuerdo. Telegráficamente nos debemos referir a las cuestiones directamente relacionadas con la renuncia. El procedimiento sancionador mantiene la diferenciación que hemos realizado.

En relación con los supuestos de carácter general, su artículo 26 está plagado de sorpresas. En primer lugar, se establece un plazo preclusivo para el ejercicio del *derecho* a la renuncia: mediante manifestación expresa *que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos*. Si se tratara del procedimiento de Inspección ese plazo se amplía hasta seis meses. La renuncia deberá formularse con anterioridad al transcurso de los plazos mencionados cuando antes de transcurrir los mismos se hubiere producido notificación de la propuesta de resolución. Fuera de los plazos previstos no podrá ejercitarse el derecho a la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, mas tampoco podrá rectificarse con posterioridad a su ejercicio.

Aunque no puedo ni debo detenerme en el análisis pormenorizado de esta cuestión, déjenme, al menos, que manifieste mi sorpresa ante semejante regulación que carece de medida. ¿Cómo es posible pretender que se renuncie a un procedimiento incluso con anterioridad a ser informado de la procedencia de su aplicación? ¿Cómo es defendible que la opción *a ciegas* que se está exigiendo sea irrenunciable con posterioridad? ¿Qué se está pretendiendo? ¿Acaso es el ejercicio de la renuncia un valor de cambio, una actitud a tener en cuenta a lo largo del procedimiento? ¿Se pretende incentivar ésta, antes de la resolución definitiva de la actuación administrativa con algún objetivo? ¿Es acaso útil para el actuario o para el órgano que esté desarrollando el procedimiento conocer con antelación esa actitud del sujeto? Las respuestas las dejo al lector interesado.

Mas las causas de asombro aún no terminan, a tenor de lo que se establece en el artículo siguiente (art. 27 PSan), la renuncia a la tramitación separada tiene una consecuencia de sumo interés: implica la renuncia al régimen jurídico del procedimiento sancionador y la aplicación del que rija en el procedimiento de aplicación correspondiente, con una coletilla de mayor interés aún *incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento* (art. 27.1 *in fine*). ¿Qué se quiere decir con esto?: en mi opinión nada menos que desaparece el efecto de perención del procedimiento sancionador y la imposibilidad de reabrirlo cuando haya transcurrido el plazo de severa caducidad que saludábamos como una de las novedades plausibles de la LGT (recuerden lo que decía el art. 211.2 y 4 de la LGT). Así más que de renuncia a la tramitación separada del procedimiento, podríamos decir que se está renunciando a parte del régimen jurídico del procedimiento sancionador, nada menos que a la aplicación de los plazos de caducidad que ahora serán los del procedimiento en cuyo seno –de forma conjunta– se habrán de imponer las sanciones.

Estos efectos de la renuncia no están contemplados en la LGT, son una invención de su desarrollo reglamentario (art. 27.1 PSan) y afectan gravemente a una de las notas más caracterizadoras de su nuevo régimen jurídico como son las normas sobre iniciación del procedimiento (art. 209.2 de la LGT) y sobre terminación, incluida la del plazo que se establece en beneficio del principio de seguridad jurídica (art. 211.2 y 4 de la LGT). Consideramos que estas normas no pueden verse afectadas por el establecimiento de unos efectos a la renuncia del procedimiento que no estaban previstos en la propia LGT, son por tanto un abuso del desarrollo reglamentario y, en nuestra opinión, constituyen un ejemplo de manifiesta ilegalidad.

3. SOBRE LAS MEDIDAS TENDENTES A REDUCIR LA CONFLICTIVIDAD Y LA LITIGIOSIDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

3.1. Las actas con acuerdo ¹⁴.

Como ya vimos en la introducción de estas ideas, la nueva LGT enfatiza su interés por diseñar instrumentos al servicio del objetivo de *reducir la conflictividad en el ámbito tributario* y serán las denominadas *actas con acuerdo* expresamente calificadas como un instrumento al servicio de ese objetivo.

Están recogidas en el artículo 155 de la LGT. Analizaremos su régimen jurídico y sus efectos para tratar de realizar, posteriormente, un juicio de valor acerca de su configuración y de su potencialidad para cumplir el objetivo, si bien de perfiles bien inciertos, que se le atribuye.

La idea es conseguir un acuerdo acerca de cuestiones que pueden presentar especiales dificultades de determinación clara y que es preferible no dejar su decisión a terceros, en este caso a jueces y tribunales, aunque sean simplemente económico-administrativos. Desde luego, también es cier-

¹⁴ Este epígrafe 3.1 es la reproducción completa del § 4. de nuestro trabajo «Notas...», *op. cit.*

to que la Administración se garantiza el pronto cobro de estas deudas, pero de la lectura de la norma más se tiene la impresión de que este segundo aspecto tiene una importancia menor, una relativa relevancia. La imposibilidad de que se modifique la interpretación atribuida a la norma objeto de controversia, la fijación indubitada de un valor, estimación o medición, sin el riesgo de que, aun razonadamente, pudiera posteriormente modificarse por órganos independientes y ajenos a la esfera de influencia de la Inspección de los Tributos; éste es, en mi opinión, el objetivo claro, la razón eficiente de la existencia de esta novedad; interpretación, al cabo, coherente, por otra parte, con el objetivo declarado por la propia Exposición de Motivos de la LGT de *reducir la conflictividad en el ámbito tributario*.

Cuestión diversa es que sea un objetivo verdaderamente susceptible de amparo, o de acuerdo intelectual, el propuesto de reducir esa conflictividad, sobre todo entendida, como parece, como una marginación de jueces y tribunales. Pues más se tratará de apariencia, ya que la reducción de la litigiosidad, no será la consecuencia de la ausencia de conflicto, sino de propiciar *otros* medios de resolverlos. Sobre eso, sencillamente no estoy de acuerdo. Y no sólo por el éxito incierto del artificio sino, sobre todo, porque no alcanzo a ver las consecuencias positivas de semejante instrumento de acabar con la litigiosidad mediante instrumentos que faciliten negociaciones acerca del modo en que el presupuesto de hecho normativo debe ser entendido o acerca del valor que se debe atribuir a un determinado bien. Si la negociación exige, por definición, transacción o cesión de posiciones por las partes, hay demasiados riesgos para que sea instrumento alternativo plausible al de someter a un juez la cuestión controvertida, aunque sólo sea porque ésa es la solución que quiere nuestro Estado de Derecho.

La mayoría de la doctrina que hasta ahora se ha pronunciado al respecto, pone de relieve que el primer lunar del precepto es la extrema indeterminación de los motivos tasados que justificarían la posibilidad de acudir a este expediente de las actas con acuerdo. Sin desdeñar un aspecto crucial, sobre el que la Ley nada dice, en su manifiesta querencia reglamentaria: cuándo y por quién se propone el acuerdo. Es decir, ¿a quién se atribuye la iniciativa para que la regularización se realice aplicando el régimen jurídico del artículo 155?

Ya viene siendo tópico e incluso reiterativo, por mi parte, venir a concluir en qué medida aspectos auténticamente cruciales de las novedades de la LGT no se han regulado, dejándolos a la función *creativa* de la norma reglamentaria. No tengo que reiterar que es deplorable esta técnica que se convierte en uno de los hilos conductores de esta ley artificialmente prolija en lo accesorio o anecdótico y parca, insuficiente y vacía de contenido en cuestiones decisivas de muchas de las soluciones que diseña.

En efecto, la lectura de los tres supuestos que se contemplan en el artículo 155.1 de la LGT como motivadores de la posibilidad de existencia de este tipo de actas proporciona esa difusa idea de indeterminación, de una parte; de extrema posibilidad de afirmar o, al tiempo, por el contrario, negar, que estamos ante uno de esos supuestos: ¿Quién dedicado al cultivo de esta prolija rama del ordenamiento puede afirmar que el sistema tributario no está literalmente plagado de *conceptos jurídicos indeterminados*? ¿De cuántas normas tributarias no es posible afirmar que contienen uno o

varios de ellos? ¿Acaso no ha sido lugar común de doctrina y jurisprudencia lamentar la oscuridad de las normas tributarias, su carácter *cuasi* esotérico ¹⁵, hasta el punto de permitir al Tribunal Constitucional hacer admoniciones al legislador de claridad y precisión en beneficio del principio de seguridad jurídica [STC 150/1990 (NFJ004014)], casi nunca atendidas?

La segunda de las causas que puede justificar la propuesta de acta con acuerdo es literalmente ininteligible para quien les habla: *cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto*. Les confieso mi incapacidad para ilustrar el presupuesto de hecho normativo con un supuesto específico, salvo que se trate de la obviedad que tal vez encierre, la cual, de nuevo, nos llevaría a la conclusión de una consciente indeterminación que cualquier interpretación admita. Con ser cierto en todos los casos el parecer de Ignacio PÉREZ ROYO ¹⁶, en éste lo será de forma especial, cuando considera que los supuestos tasados por la norma se han redactado con tal grado de ambigüedad –tal vez calculada– que permiten ampliar considerablemente su ámbito objetivo. Yo afirmaré, sin reparos, que son de tal oscuridad en su configuración típica que, por decirlo en términos coloquiales, *igual caben ocho que ochenta*. O lo que es lo mismo, que habrá acta con acuerdo, o no, según un parecer (administrativo) de muy difícil sometimiento a control de legalidad. El margen de discrecionalidad permitido por la oscuridad de la norma en esta decisión, desacreditaría por sí sola la solución que tan felices ha hecho, al parecer, a los padres de tamaña innovación normativa.

La tercera de las causas tasadas es más clara, mas será claridad que *desnuda* el auténtico contenido de la ambigua expresión acerca de la conflictividad o la litigiosidad: *cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta*. Parece que se renuncia al instrumento de la comprobación de valores, por ejemplo; o se desdeña la tasación pericial contradictoria, como modo de llegar a la determinación de un resultado objetivamente determinado, en supuestos de desacuerdo entre la Administración y los ciudadanos, con precisas y controlables garantías por parte de terceros. No se termina de entender el *plus* añadido de garantía, de seguridad jurídica, que puede suponer esta solución tanto para los inmediatamente interesados en la aplicación de la norma, como para el resto de los ciudadanos titulares de un interés difuso en la correcta aplicación de las normas tributarias y en la indisponibilidad de los extremos que determinan aquélla, según mandato constitucional susceptible de especial protección e implicación por los poderes públicos [FJ 3 de la STC 76/1990 (NFJ000802)].

¹⁵ El socorrido expediente de acudir a los *duendes tipográficos*, ahora ya *informáticos*, me alivia del apuro de advertir acerca de una gruesa errata que el lector culto y atento, desde luego, habrá ya por sí advertido y exonerado, espero, en el texto de mis «Notas al procedimiento...», *op. cit.*, 845, allí se predicaba de las normas tributarias su carácter *cuasi* exotérico, cuando evidentemente se quería decir esotérico, como correctamente se dice ahora en el texto que anoto. Raro e incierto sería que pudiéramos decir que las normas tributarias son *accesibles para el vulgo* o que son *de fácil acceso para la mente*, que es el exacto significado del término que por error se deslizó en ese texto; su contrario, *esotérico*, que es el término que se quiso usar, sí responde al auténtico carácter que habitualmente nos presentan las normas tributarias, *oculto, reservado; dicese de lo que es impenetrable o de difícil acceso para la mente*.

¹⁶ «Luces y sombras...», *op. cit.*

Desde luego es plausible que el artículo 155.2.a) exija la explicitación del fundamento del resultado acordado, mas nótese que ésta, por defectuosa o incompleta que pueda resultar no podrá ser, en ningún caso, susceptible de juicio, controlable por el juez. En definitiva, se trata de una decisión adoptada por acuerdo del actuario y el ciudadano, la cual, una vez autorizada por el órgano competente para liquidar, no será susceptible de control judicial alguno, salvo mediante procedimiento de nulidad de pleno derecho *ex* 217 o mediante la prueba de que se produjeron vicios en el consentimiento. Y éste, con ser graves los defectos que acabamos de apuntar, en nuestra opinión, es el más lamentable de todos.

Se ha configurado un modo de comprobación e investigación, un procedimiento de regularización en el que se margina el derecho, la regla, la susceptibilidad de controlar judicialmente la aplicación correcta de la norma. Sobre ese modo de proceder, en el que la eficacia, la celeridad en el cobro, la pronta finalización del procedimiento, la garantizada ausencia de litigiosidad, son los ídolos a los que sacrificar el principio de legalidad, el sometimiento al ordenamiento jurídico, la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, el derecho a la tutela judicial efectiva, etc., no se puede estar de acuerdo; en definitiva, en nuestra opinión, con una solución que pone en cuestión principios basilares del ordenamiento jurídico.

Pero es que, además, el régimen jurídico específico de la solución tampoco augura un éxito sonado de la medida, salvo casos extremos que no nos atrevemos a calificar. En efecto, las consecuencias del acta con acuerdo son de tal índole que sólo en casos de extrema necesidad será ésta aceptada por el contribuyente. Piénsese, por ejemplo, en que la diferencia en la reducción de la sanción en este tipo de actas en relación con las de conformidad es sólo del 2,5%; en que se cierra absolutamente la vía judicial a fin de poder impugnar tanto la liquidación resultante, como la sanción, e, incluso, como ya vimos, la procedencia del acuerdo adoptado de ampliación de actuaciones; o la decisión de aplicar el procedimiento de estimación indirecta de bases o el de declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria; en que, además, implica la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (arts. 208.2 de la LGT y 28 del PSan), con consecuencias tan graves, como acabamos de analizar, como que el régimen jurídico aplicable a este procedimiento será el del procedimiento inspector *incluido el relativo a los plazos y a los efectos de su incumplimiento* (art. 28.2 del PSan), solución reglamentaria que desactiva una de las escasas normas verdaderamente plausibles de la LGT, cual es la de la perención del procedimiento sancionador del artículo 211.2 y 4 de la LGT, en una enésima manifestación de los efectos correctivos de las soluciones legales que se ejecutan reglamento mediante, si bien en este caso, sin la explícita anuencia de la norma legal.

No menor relevancia tendrá la consecuencia en relación con la deuda, tanto derivada de la regularización, como de la sanción que, en su caso, pueda imponerse. En efecto, en aplicación de lo establecido en el artículo 155.3.b) será necesaria la constitución de un depósito, aval de carácter solidario de sociedad de crédito o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta. Ésta, desde luego, constituye una gran ventaja para la Administración tributaria, quien se garantiza sólidamente el cobro de las cantidades liquidadas y del importe de la sanción, mas al tiempo, será inconveniente a tener muy presente en la decisión del obligado tributario.

No somos los primeros en expresar nuestro escepticismo por el éxito de la medida ¹⁷, sobre todo, por el segundo orden de consideraciones que acabamos de llevar a cabo; en todo caso, nos parece rechazable la medida, sobre todo, por las objeciones de tipo general, en relación con las cuales no he visto, hasta ahora, argumentos sólidos que las pongan en entredicho.

3.2. El fraude de ley en la LGT: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Aunque la Exposición de Motivos no lo incluya expresamente dentro de este epígrafe general, es evidente que así puede hacerse. Se ha presentado, expresamente, como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, intentando superar los tradicionales problemas de aplicación que había planteado hasta ahora. Los dos preceptos fundamentales de su regulación son los artículos 15 y 159 de la LGT ¹⁸.

3.2.1. Exordio. Consideraciones generales.

Hace ya algún tiempo, cuando en el *Servicio Andaluz de Salud* se decidió realizar gratuitamente las operaciones de cambio de sexo, se las denominó *intervenciones de reasignación de género*. No era la primera vez que un cambio de denominación no venía a significar una modificación de la materia u objeto rebautizado, a veces, incluso, con denominaciones especialmente desafortunadas, aunque en el ejemplo no sea el caso y, lo sea, sin embargo, en el objeto inmediato de nuestro epígrafe. En nuestro caso, nos encontramos exactamente en ese supuesto: el fraude a la ley del que nos hablaba la LGT y, posteriormente, el Código Civil (Cc), ahora se ha venido a denominar, en el artículo 15 de la nueva LGT, *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. Como trataré de argumentar a lo largo de estas líneas, se trata de afrontar el mismo problema, casi con los mismos instrumentos, aunque con una pequeña modificación en la forma de su eventual aplicación que, posiblemente, facilite ésta, aunque con algunos problemas mal resueltos que pueden generar ciertas situaciones de inseguridad jurídica e indefensión, sobre todo en aquellos supuestos en los que se produzcan, al cabo del procedimiento inspector donde habitualmente se haga uso de este procedimiento especial, bien actas con acuerdo, sobre todo, bien actas de conformidad.

El fraude de ley es un expediente que se enmarca en el seno de los problemas relacionados con la aplicación de la norma tributaria. Por eso se integra en el ámbito de preceptos destinados a regular el régimen de aplicación de la norma en su fase de averiguación de la concordancia entre el presupuesto fáctico y el normativo.

¹⁷ GARCÍA BERRO, *op. cit.*; PÉREZ ROYO, Ignacio, *op. cit.*; MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/TEJERIZO LÓPEZ/CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid. Tecnos 2004 (15.ª ed.); muy favorable se muestra, sin embargo, Fernando PÉREZ ROYO «La nueva LGT», *REDF* 124 (2004), y, en su línea, CALVO ORTEGA «La nueva LGT y sus retos» *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 238 (enero 2003); más dubitativa, GARCÍA-OVIES SARANDECES, *op. cit.*

¹⁸ Las líneas que siguen se enriquecieron, con posterioridad a mi intervención en la Complutense, de donde traen su primer origen, cuando la Asociación Española de Asesores Fiscales me invitó a intervenir sobre este asunto en unas *Jornadas sobre La nueva LGT*, que se desarrollaron en el Colegio de Abogados de Sevilla, durante los días 1 y 3 de febrero de 2005.

El fraude de ley también en el ámbito tributario persigue básicamente evitar el fin perseguido por quien lo realiza. Con acierto así lo plantea Fernando PÉREZ ROYO¹⁹ cuando afirma: se trata de *recalificar*, a los puros efectos tributarios, una determinada situación. Por eso ha enmarcado esta figura con otras, la calificación de las normas *ex* artículo 13 y la declaración de simulación del artículo 16. Tal vez estableciendo las diferencias se comprenda mejor en qué consiste el fraude de ley o conflicto en la aplicación de normas, como tan desafortunadamente ahora lo denomina la LGT.

En la declaración de simulación se trata, básicamente, de descubrir una falsedad u ocultación y de aplicar la norma que corresponde a la realidad de lo sucedido. Venta simulada de inmueble a hijo que carece de renta o patrimonio para adquirirlo, para *ocultar* una donación –la venta no ha existido, no ha habido pago de precio– ésa es la falsedad que descubierta –el hijo no tiene medios para el pago–, determina la aplicación del Impuesto de Donaciones, porque la operación real es una donación y en la medida de la falsedad existente, se podrá producir la imposición de sanciones. En los supuestos de calificación del artículo 13, la Administración *rectifica* la calificación inicialmente aplicada o propuesta por el obligado tributario, es decir, se procede a *corregir* el error sobre la verdadera naturaleza jurídica del acto. Mediante el expediente del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, o fraude a la ley tributaria, se obvia el negocio simulado, la venta de acciones, que disimulaba la venta de un inmueble, mas nótese que en este caso *efectivamente* hay una venta de acciones. Dicho de otro modo, la Administración podrá *recalificar* el auténtico negocio –la venta de acciones– porque mediante este artificio se está disimulando la venta de un inmueble, que es la verdadera sustancia de la operación.

El fraude a la ley está concebido como un instrumento que persigue impedir –mediante su desenmascaramiento– operaciones de abuso de las formas jurídicas que tienen como objetivo fundamental eludir los efectos tributarios derivados de la realización de un negocio jurídico que se disimula mediante la realización de otro simulado. Por eso en el derecho comparado se habla de *operaciones de elusión tributaria*. La artificiosidad persigue básicamente una finalidad fiscal, casi siempre, únicamente. En el ámbito tributario los expedientes de fraude de ley deben tener como objetivo, precisamente, evitar que no se aplique la norma (tributaria) que la ley ha querido en relación con la auténtica operación jurídica realizada; la finalidad del abuso de las formas jurídicas ha sido la elusión de la norma tributaria, por eso se habrá de apreciar la discrepancia entre forma y sustancia del negocio. Se producirá la ausencia de la explicación racional de la forma elegida²⁰. Como se ha dicho con acierto (PALAO), el negocio en fraude de ley es un negocio vaciado de su causa.

No será fácil referirse a esta figura, desde la perspectiva de la teoría general del derecho, sin hacer referencia al concepto que nos proporciona Federico DE CASTRO: *Uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada*

¹⁹ *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Thomson/Civitas. Madrid. 2004. 14.ª ed., 105 y ss.

²⁰ Como nos advierte Fernando PÉREZ ROYO, *ult. op. cit.*, 107, según la jurisprudencia inglesa, ésta es la prueba de la finalidad económica perseguida de donde derivaría la existencia del fraude y la procedencia de la aplicación del expediente rectificador de recalificación de la operación. Sobre estos aspectos de la jurisprudencia inglesa, véase el interesantísimo trabajo de Fernando PÉREZ ROYO «La doctrina de los lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)» *Quincena Fiscal* 10 (2005), 11 y ss.

con distinta finalidad; supone la utilización de fórmulas jurídicas típicas para la consecución de fines atípicos (GARRIGUES). Trayendo estas ideas al ámbito tributario nos hablará PALAO TABOADA de fraude de ley tributaria como la *Consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales usuales*. Por su parte, Fernando PÉREZ ROYO nos dirá que el fraude de ley presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir (la norma defraudada) mediante la modulación artificiosa del comportamiento, a través del abuso de las formas jurídicas, que da lugar a la aplicación de otra norma distinta más beneficiosa (norma de cobertura). Será el negocio indirecto el mecanismo para lograr ese fraude de ley, entendiendo por aquél la utilización de un determinado negocio con finalidad distinta de la que constituye su causa propia ²¹.

La infracción tributaria, la simulación y la economía de opción son figuras a distinguir de esta del fraude a fin de deslindar sus perfiles con la máxima claridad, lo que en la práctica, a veces, no será tan fácil de realizar. En el primero de los supuestos se producirá una violación abierta y directa del ordenamiento; en relación con la simulación, siempre se producirá una contradicción entre la voluntad interna y la declarada. Hay siempre una falsedad, el negocio simulado no se ha llevado a cabo realmente (no se ha pagado el precio de la compraventa simulada; o no se han transmitido los bienes, ni se tiene la intención de hacerlo). Se crea una apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad. Por lo que se refiere a la economía de opción, la principal diferencia radica en la ausencia del abuso de las posibilidades de conformación jurídica, no se produce maniobra alguna de elusión. Desde la perspectiva de los elementos caracterizadores del negocio jurídico, podría decirse que no se produce anomalía alguna en la causa, influyendo las consideraciones tributarias, sólo en los motivos del negocio, no se produce un negocio sin causa o con causa falsa.

Como es sabido, el ordenamiento tributario reacciona frente a la actividad de fraude de ley con dos órdenes de medida: mediante la *tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios* (1). Se trata de dar respuestas concretas a específicas actividades detectadas por el legislador. Se suele citar el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Tiene el problema de ir siempre al rebufo del ingenio o industria de los defraudadores (PÉREZ ROYO) o mediante la *cláusula general de prohibición* (2). Se trata de ignorar a efectos jurídicos las formas abusivas mediante una cláusula general y abstracta.

Con carácter general, en nuestro ordenamiento jurídico se afronta esta institución en el artículo 6.4 Cc mediante el que se establece que los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir. Este precepto es de posterior redacción a la LGT que ya contenía uno, ahora reformado en la nueva LGT que pasamos a analizar.

²¹ La Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 1977 (citada por Fernando PÉREZ ROYO en anteriores ediciones de su Manual) lo califica como *contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico que se celebra con un fin distinto del que le es propio y específico*, idea en la que aparece la de GARRIGUES, citada en el texto, de la utilización de fórmulas jurídicas típicas para la consecución de fines atípicos, atipicidad que no es exactamente prohibición, ni falsedad, nota que permite, si bien no en todos, sí en la mayoría de los supuestos, alcanzar con precisión la distinción del fraude a la ley respecto de otras figuras más o menos afines.

3.2.2. *Los antecedentes normativos inmediatos y la crónica de su frustrante aplicación en la experiencia tributaria española.*

La Exposición de Motivos de la nueva LGT lo ha configurado como un expediente para luchar contra el denominado *fraude sofisticado*. La peculiar historia de la aplicación de este expediente en el ámbito tributario nos enseña que se introduce en la primera redacción de la LGT/1963, aunque hasta 1979 no se aprueba el reglamento que era imprescindible para hacerlo efectivo, para que pudiera ser aplicado. Es decir, que entre esas dos fechas no fue posible aplicar el expediente al que se refería la norma en su primera versión de 1963 ²².

Aprobado ese reglamento, la dificultad para la aplicación de la norma provenía básicamente de la exigencia de demostrar *el propósito probado de eludir el impuesto*, lo que no era fácil, si se interpretaba en el sentido de la exigencia de probanza de los motivos que llevan a un sujeto a realizar una determinada operación. Tal vez ello explique que la Administración prefiriera, por ello, acudir, a la vía que le facilitaba la redacción del antiguo 25.3 de la LGT ²³ y recalificar los negocios de acuerdo con sus características económicas. La Administración hizo uso de esta vía para recalificar negocios, para entender que se producían incluso actividades de simulación. Se ganaba de este modo, de forma colateral, otra batalla, la de no tener que aplicar un procedimiento especial y se podían, incluso, aplicar sanciones.

El malhadado Real Decreto 803/1993 empeoró notablemente las cosas al derogar el procedimiento aprobado en 1979 y crear una peculiar situación de laguna normativa que fue objeto de diversas interpretaciones, que no son del caso, pero que empeoraron notablemente la situación y terminaron por dejar la norma que afrontaba las actividades en fraude de ley en el limbo de las normas inaplicadas. En cualquier caso, el asunto se resolvió, en alguna práctica, con la anuencia de los Tribunales, acudiendo a otras vías, como la de la aplicación del procedimiento general, para afrontar estas situaciones. Por todo ello, se siguió, en los escasos supuestos que conocemos de aplicación de este tipo de recalificación administrativa, acudiendo a *otras vías*, como si el expediente del fraude a la ley no hubiera obtenido carta de naturaleza en nuestro ordenamiento tributario desde 1963. De ahí que podamos decir, que la historia de este instrumento de lucha contra el fraude sofisticado en nuestro ordenamiento, sería la historia de una impotencia o, por lo menos, el ejercicio de una abstinencia, remediada con sucedáneos, no siempre en beneficio de la salud (tributaria) de los ciudadanos.

²² Como se recordará, la versión original del artículo 24 LGT/1963 decía:

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

2. *Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.*

Las consideraciones que siguen y que tratan de establecer lo que podríamos denominar la crónica del frustrante intento de aplicar la técnica del fraude a la ley en materia tributaria en nuestro país, hasta el momento, son tributarias de un excelente trabajo inédito de Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ comentando el actual artículo 15 de la nueva LGT; a su generosidad intelectual debo el haber podido tener acceso a él antes de su publicación, por lo que he procurado ser especialmente cuidadoso en la transcripción de sus ideas.

²³ Precepto que, como se recordará, rezaba así: *Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.*

La reforma de 1995 vino a poner coto a esta posibilidad de acudir a sucedáneos. Desaparece la posibilidad de llevar a cabo lo que se había venido en denominar *interpretación económica*. El nuevo 28.2 de la LGT²⁴ sólo mencionaba ya la *naturaleza jurídica* del hecho imponible, y se entendió que con ello se ponía coto a la práctica sucedánea ya descrita. Ello suponía que la Administración debía volver sus ojos al único –y genuino– instrumento del fraude de ley para poner coto a esas actividades de fraude sofisticado.

Mas no del todo. La reforma de 1995 introduce en el ámbito tributario la figura de la *simulación*²⁵, que carecía de regulación autónoma hasta entonces. De este modo, paradójicamente, la reducción del poder de calificación se vio acompañada por el reconocimiento de una figura como la simulación, susceptible de ser empleada por la Administración para atacar comportamientos abusivos sin necesidad de acudir al fraude de ley y su expediente especial. La reforma de 1995, a pesar de la mejora en la redacción del precepto dedicado al fraude de ley –suprimiendo la referencia al propósito probado de eludir el tributo–, tampoco sirvió para dar vida al mismo, a pesar de que la actividad administrativa se acrecentó, como ponen de relieve las relativamente numerosas resoluciones y sentencias que tienen al fraude de ley por objeto y que se refieren a esa nueva redacción dada por la Reforma de 1995, cuya más notable mejora consistía en la supresión de la referencia al *propósito probado de eludir el tributo*²⁶. La situación cambió algo, en el soporte normativo, mas en la práctica las cosas seguían como estaban: a la Administración le seguía resultando *más cómodo* acudir al expediente de la simulación e, incluso, a la nueva regulación de sus posibilidades de recalificación, no obstante ya excluidas las de alcance económico.

La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) o la propia jurisprudencia de los Tribunales, ayudaron en parva medida a que la situación fuera otra, si bien es cierto que es posible encontrar alguna interesante decisión que intenta poner coto al fácil expediente de calificar de simulación, lo que se entiende ser de fraude de ley²⁷. Los Tribunales han recurrido frecuentemente a la doctrina del negocio indirecto o a otras recalificaciones que, a la postre, se

²⁴ El texto decía así: *El tributo se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.*

²⁵ El texto del artículo 25 rezaba así *En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.*

²⁶ El texto del nuevo precepto que se contiene en el artículo 24 de la LGT, decía así:

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

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

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

²⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de marzo de 2003 (NFJ014233), citada por Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ *ult. op. cit.* a quien seguimos en su excelente exposición del estado de la cuestión anterior a la LGT/2003.

convertían en cómplices de ese intento de *huída administrativa* de la aplicación de la figura del fraude de ley, en beneficio de otras posibilidades de reconducción de actividades de dudosa calificación de los contribuyentes. En suma, un intento de introducir posibilidades alternativas a la simulación y al fraude, cuyo fundamento normativo era más que dudoso, como pone de relieve de forma paradigmática la Resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004 ²⁸.

Si a todo ello, como nos advierte MARTÍN JIMÉNEZ, se une la existencia de corrientes doctrinales de cierto renombre en España, hostiles a la aplicación del fraude de ley, apoyados en premisas más que discutibles, como recientemente ha puesto de manifiesto la doctrina que, sin lugar a dudas, mejor ha entendido la cuestión objeto de estas páginas –el Prof. Carlos PALAO ²⁹–, no será difícil concluir que la vida de esta institución en España hasta la reforma de la LGT no haya sido fácil. Por decirlo de forma clara y concisa, constituye la *crónica de una frustración*.

3.2.3. El fraude de ley tributaria en la Reforma de 1995.

Más interesará analizar, siquiera sea brevemente, algunas de las cuestiones más sobresalientes que se plantearon al hilo de la nueva redacción del precepto producido por la Reforma de 1995.

Entre los elementos configuradores del fraude de ley en materia tributaria del artículo 24.1 cabe destacar: en primer lugar, la idea nuclear de la elusión de la norma tributaria amparándose en el texto de otra más beneficiosa y cuya aplicación se produce de forma artificiosa (... *con el propósito de eludir el pago del tributo*) que caracteriza la formulación del expediente de fraude a la ley. En segundo lugar, la idea de que se trate de hechos que den lugar a un resultado equivalente al del hecho imponible. Ha desaparecido del nuevo texto la necesidad de probar que entre la actividad detectada y el resultado obtenido se había perseguido la mencionada elusión. Tal parece, al no encontramos ante una actividad infractora protegida por los principios penales –señaladamente la idea de culpabilidad–, que es posible la apreciación objetiva del resultado, sin necesidad de probar el propósito.

El apartado 2 contempla la reacción del ordenamiento ante esta actividad de fraude de ley (tributaria): apreciado el fraude de ley, se podrá aplicar la norma defraudada o eludida (aquí se comprende la idea con la que abríamos estas líneas, a tenor de la cual se trataba de *recalificar*, a los puros efectos tributarios, una determinada situación), por lo que no serán de aplicación las consecuencias jurídicas de la aplicación de la norma de cobertura. Con precisión, lo dice Fernando PÉREZ ROYO, *se descarta la calificación conforme a su naturaleza jurídica (que se considera creada con abuso de las formas jurídicas con finalidad de elusión) y se la somete a tributación como si encajara en el presupuesto de la norma que se ha tratado de eludir*.

²⁸ (NFJ016568), citada por Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ, *ult. op. cit.*

²⁹ «La norma anti-elusión del Proyecto de nueva LGT», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 248 (Noviembre 2003), págs. 71 y ss.; véase, asimismo, un interesantísimo trabajo de RUIZ ALMENDRAL-SEITZ «El fraude a la ley tributaria», publicado recientemente en la misma Revista núms. 257-258 (agosto-septiembre 2004).

Finalmente, establece el artículo 24.3 de la LGT, en la redacción dada por la Reforma de 1995, que en las liquidaciones que procedan como consecuencia de la apreciación del fraude de ley, se seguirán los siguientes efectos: se aplicará la norma tributaria eludida (a); se liquidarán los intereses de demora que correspondan (b); sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones (c).

Por lo que hace referencia a la exigencia de un cierto procedimiento para apreciar el fraude de ley, el artículo 24.1 *in fine* hace referencia a la existencia de un *expediente especial en el que se dé audiencia al interesado*. No es criticable la exigencia de la norma, aunque su inexistencia, desde la derogación del anterior procedimiento en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 803/1993, nos hace recordar la aventura de esta misma norma en su anterior regulación: la inexistencia del correspondiente procedimiento reglamentariamente aprobado que la hizo inaplicable hasta 1979. Ahora, ya que se derogó en 1993 el Real Decreto 1919/1979, de nuevo se producía una situación de inaplicabilidad fáctica de este procedimiento de apreciación del fraude de ley, aunque algún sector doctrinal había apelado a la aplicación del procedimiento inspector, es nuestra opinión concorde con la de Fernando PÉREZ ROYO que sostenía su inaplicabilidad, en ausencia de la norma reglamentaria.

3.2.4. El fraude a la ley tributaria en los trabajos preparatorios de la nueva LGT.

Tras la crónica que acabamos de telegrafiar no debe resultar extraño que en el Informe sobre la Reforma de la LGT de 2001 se puedan encontrar posturas paladinamente favorables a la supresión de la figura del fraude de ley. Posición que a la postre, como es evidente, no prosperó, pues de no haber sido así, no estaríamos ahora intentando poner en claro algunos aspectos de esta compleja institución.

Sin que pretendamos fáciles reduccionismos, la posición de estos detractores no se sustrae a la clásica reconducción de los problemas de fraude de ley a una excepción a la aplicación analógica o, incluso, a negar que en esos casos se esté realizando el hecho imponible objeto de la recalificación, mediante el infantil argumento de negar su existencia y, amparándose en los principios de tipicidad o de prohibición de la aplicación analógica, optar por ser contrarios a su mantenimiento en nuestro ordenamiento³⁰.

La segunda postura favorable al mantenimiento de la institución que comentamos, tampoco se sustrae a errores de bulto en su planteamiento. El profesor MARTÍN JIMÉNEZ los ha descrito con acierto: un planteamiento, paradójicamente, bien cercano a los de sus detractores, pues mantenían una configuración de esta figura *demasiado anclada en la relación entre el fraude a la ley y la analogía*, al tiempo que parte de un concepto no adecuado de economía de opción, en el que el fraude de ley es, no sólo el instrumento para luchar contra resultados prohibidos por el ordenamiento, sino también contra las economías de opción.

³⁰ Aunque es altamente recomendable la lectura del excelente trabajo del profesor PALAO sobre el fraude a la ley en el número 248 (noviembre 2003) de la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, donde se da buena cuenta intelectual de la pobreza de la argumentación y de los viciados planteamientos en que se sustentan, no creo que debamos dedicar más tiempo a esta postura que ha perdido una primera batalla, en su lucha por desterrar los instrumentos de erradicación de este *fraude sofisticado*, sin que podamos olvidar, en todo caso, la clara vocación de ejercicio profesional de los más destacados de sus epígonos.

Esta posición es errónea por cuanto (1) ni el fraude de ley pretende, a diferencia de la analogía, colmar lagunas del ordenamiento, sino acabar con comportamientos que tratan de sustraerse a éste; (2) ni pretende atacar supuestos de economía de opción, pues ésta, como tal, está admitida por el ordenamiento jurídico, al contrario que el fraude de ley, que se encuentra proscrito e implica una utilización de las normas jurídicas disconforme con su finalidad.

Estas premisas de las que parte la segunda concepción del fraude de ley en el Informe 2001, llevan indefectiblemente a atribuirle una función residual, a su caracterización como mecanismo de reacción absolutamente excepcional. Sin embargo, dentro de esta segunda posición, hay dos afirmaciones en el Informe, que tuvieron un indudable efecto en la redacción de la norma final: (1) el fraude de ley se presenta como la utilización de un negocio con una finalidad distinta a la típica del mismo (negocio indirecto) o bien como la concatenación de diversos negocios de una forma inusual, cuando la utilización oblicua o la concatenación carezcan de motivos económicos válidos, es decir, distintos del ahorro fiscal; (2) la deseable eliminación de la referencia al ánimo de eludir el tributo, a fin de que su prueba no sea excesivamente rígida (*v. gr.*, mediante indicios) o para evitar que la mera existencia de un móvil fiscal lleve a calificar la conducta como fraude de ley.

El Borrador de Anteproyecto de la LGT no recogió la recomendación de la segunda postura del Informe de 2001 en cuanto al mantenimiento de la denominación de fraude de ley y optó por llamar a la nueva figura *abuso en la aplicación de la norma tributaria*, denominación que, con posterioridad, el Proyecto de Ley, sin justificación alguna, cambia por el inadecuado *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. Por otra parte, el Borrador de Anteproyecto previó la posibilidad de sancionar el abuso en la aplicación de la norma tributaria, pero tal posibilidad de sanción fue eliminada con posterioridad ante las fuertes críticas recibidas. La tramitación parlamentaria, por su parte, motivó algunos cambios a los que haremos alusión más adelante.

Mas quizás merezca la pena detenerse aún en este asunto, porque tal parece que los autores más o menos inmediatos de la norma –redactores de los Informes, del Anteproyecto y los que intervinieron directamente en la elaboración de la norma– en algunos casos no tenían claras dos ideas, que con tanta precisión es posible encontrar en las aportaciones doctrinales de Carlos PALAO –auténtico experto, inexplicablemente no convocado a los trabajos sobre la nueva LGT–.

De una parte, los redactores del Informe de 2001 siempre pensaron que el fraude a la ley del anterior artículo 24 regulaba otra cosa, que el general, posteriormente incluido en el Cc; por razones bien prolijas en las que no me puedo detener, esto es un error. En segundo lugar, tentados de hablar de normas antiabuso en lugar de fraude, optaron finalmente por adoptar la denominación *abuso en la aplicación de la norma tributaria*, en la línea, aunque más imprecisa, de la terminología alemana del § 42 AO que habla de abuso de las formas jurídicas o abuso de la configuración jurídica.

Como es sabido, finalmente el Proyecto de Ley eliminó el término «abuso» y optó por una denominación que bien pudiera hacer pensar en nuestra referencia a las metonimias del *Servicio Andaluz de Salud*, que aquí terminan por querer decir algo diverso de lo manifestado, en cuanto el

conflicto en la aplicación de normas jurídicas, tributarias o no, nada tiene que ver con los problemas de elusión o de fraude a la ley, que era de lo que se trataba. Como ha dicho el profesor PALAO, *la denominación adoptada representa un sensible error técnico impropio de una ley que debe aspirar en este aspecto a la máxima perfección*. Para terminar señalando que, en cuestión que es la verdaderamente esencial, y con la que estamos absolutamente de acuerdo, *la figura que ahora se oculta bajo este censurable nombre es la misma que la antes llamada abuso en la aplicación de la norma tributaria y que el viejo fraude a la ley*³¹.

3.2.5. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria: la nueva regulación del fraude de ley en la LGT.

En su nueva redacción, el artículo 15 de la LGT lleva a cabo una nueva configuración de eso que hemos venido en denominar la *cláusula general antielusión*. En ese precepto se afrontan las circunstancias que han de darse para que pueda apreciarse la existencia de fraude de ley (1); cuáles son los efectos de esa declaración (2), así como, el procedimiento mediante el que se debe producir ésta (3), que se encuentra recogido en el artículo 159 de la LGT. Pasemos a analizar esos tres extremos.

Un primer aspecto positivo de la nueva regulación es que la operación antielusiva ya no sólo se predica del hecho imponible sino que se extiende a los elementos cuantitativos del tributo... *cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria*.

La norma exige que **concurran** dos circunstancias en los actos o negocios realizados, para que pueda apreciarse la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Como dice bien F. PÉREZ ROYO, se trata de concretar el elemento de abuso que caracteriza este artificioso modo de proceder. Los actos o negocios considerados de forma individual o en su conjunto deben ser *notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido* [art. 15.1.a) de la LGT]. Se trata de la plasmación legal de la idea del carácter anómalo, impropio, raro o extraño, anormal o atípico, del negocio jurídico elegido para conseguir un fin, instrumentado jurídicamente de forma diversa –la ya comentada utilización de formas jurídicas típicas para la consecución de fines atípicos, de que hablaba GARRIGUES–. Como indica Fernando PÉREZ ROYO, tal regulación tiene un antecedente ilustre, en el parágrafo 42 de la RAO, en el denominado *abuso de las facultades de conformación jurídica*.

La segunda circunstancia que ha de concurrir se fija, precisamente, en el objetivo o finalidad lograda: el logro del ahorro fiscal, sin que se sigan, además, con esos actos o negocios, *efectos jurídicos o económicos relevantes*, diversos del señalado y distintos de los efectos *que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios*.

³¹ PALAO *op. cit.*, pág. 87.

Dicho de otro modo, que la artificiosa operación realizada no tenga otra justificación que la del ahorro fiscal y que los efectos jurídicos o económicos logrados, sean instrumentados jurídicamente de modo diferente del atípicamente utilizado. Si la adquisición del inmueble de nuestro ejemplo, en que se concreta la transmisión del paquete de acciones, tiene o no como finalidad prioritaria el ahorro fiscal, sin que haya otro adicional que no hubiese sido posible obtener mediante la directa enajenación del inmueble. Fernando PÉREZ ROYO trae como antecedente de este extremo o circunstancia, ahora exigida por la nueva LGT, la doctrina norteamericana del *business purpose* –ausencia de un propósito negocial diverso del ahorro fiscal– o de la *economic substance* –una operación carece de sustancia económica cuando el beneficio derivado de la misma es inexistente o ridículo en comparación con la inversión–.

Por lo que se refiere a los aspectos sustantivos del artículo 15 de la LGT, convendrá subrayar, en primer lugar, que se hace evidente un notable esfuerzo por suprimir todo elemento de carácter subjetivo, mas ello no significa en absoluto que no estemos siempre en el mismo ámbito. Se trata de una modificación que podría afectar, bien a la seguridad jurídica de los ciudadanos, bien a la menor dificultad de la Administración en la aplicación del expediente de fraude a la ley. Mas, en todo caso, el mecanismo detonante sigue siendo el mismo, como acabamos de ver.

En segundo lugar, en la línea de *elegir los términos más inexpresivos* (PALAO), la ley ha sustituido el término *eludir*, por *evitar*. Tal vez por huir de la utilización de aquél en el momento en que el Código Penal en el artículo 306 se define la defraudación. La decisión no ha sido, precisamente, afortunada ya que *evitar* la realización del hecho imponible puede significar, simplemente, abstenerse de realizarlo, lo que conviene poco, o nada, al presupuesto de hecho que se quiere describir.

Es importante subrayar la necesaria concurrencia de las dos notas que acabamos de estudiar, al tiempo que no será inoportuno tener en cuenta que vienen a resumir de forma acertada las líneas jurisprudenciales de raíz anglosajona, sobre todo, aunque también alemana, de más relieve.

El término *artificioso*, en cualquiera de las acepciones que se quiera utilizar, parece adecuado, en ausencia de la idea de abuso de las formas jurídicas. Ya dijimos que aquél debe ser entendido en la acepción de negocio *insólito, raro o extraño, anormal o atípico*, si se repara en el medio, es decir, en la norma de cobertura que se ha utilizado para conseguir el fin que de modo habitual, normal o habitual, típico o previsto, consagra el ordenamiento (norma defraudada). PALAO, con su habitual perspicacia, advierte, sin embargo, que el rasgo del carácter *inusual*, ha subsistido, en la letra *b*) del mismo apartado, en su forma inversa; en su opinión, puede provocar que, en ocasiones, algún hermeneuta demasiado aficionado a una interpretación literalista de la norma, ponga en relación la collera de términos *artificioso o impropio*, con *usuales o propios*, concluyendo que artificioso es equivalente o sinónimo de usual, lo que evidentemente podría ser calificado de brillante, aunque no de exacto.

No obstante las injustificadas críticas que ha recibido esta forma de concretarse la norma, de la que no se puede ser entusiasta, por las razones ya manifestadas, no puede olvidarse que su estructura básica responde bien a la idea de que se puede encontrar en otros ámbitos jurídicos de nuestro

entorno y que juicios tan críticos como los del Consejo de Estado bien pudieran poner de relieve otras discordancias, si bien ya no con la norma concreta, sino con la propia institución, como tuvimos ocasión de señalar que ocurría en ámbitos de intereses profesionales o en ambientes académicos trufados de aspiraciones a encontrar un lugar entre ellos.

La reforma más que *revolucionaria*, como parecería al jurista persa que leyera el dictamen del Consejo de Estado, es innecesaria, de ella se podría predicar aquello de que *para ese viaje no eran necesarias estas alforjas*. En ningún caso tanto revuelo.

Por lo que se refiere al **procedimiento** para poder aplicar el expediente de conflicto, el artículo 15.2 de la LGT se remite a lo dispuesto en el artículo 159. Ésta es loable solución de la nueva LGT, que se ha preocupado de establecer un procedimiento de aplicación, que posiblemente, además, logre una cierta *unidad de doctrina* en la aplicación de esta no siempre fácil técnica de aplicación de las normas tributarias.

La esencia del procedimiento legalmente diseñado estriba en la necesidad de la emisión de un informe favorable a esta declaración de conflicto en la aplicación de la norma que hará una Comisión consultiva a instancia del actuario. El artículo 159.1 de la LGT se refiere de forma expresa a la inspección de los tributos, aunque en posteriores apartados habla genéricamente del *órgano actuante*, lo que permite defender que no sólo en el seno de un procedimiento de inspección sea posible declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, aunque, desde luego, sea en aquel procedimiento donde con mayor frecuencia se pueda suscitar.

El expediente completo del órgano actuante, junto a las alegaciones que puede realizar el obligado tributario y las pruebas que pueda aportar o proponer, cuya práctica habrá de ser realizada por el órgano actuante, se enviará a la Comisión consultiva (159.2 de la LGT). Se deberá emitir dicho informe en el plazo de tres meses, ampliable por uno más. Si así no se hiciera, las actuaciones inspectoras, o de la índole que fueren –comprobación limitada, por ejemplo–, continuarán, supuesto que en aplicación del artículo 159.3 se considera la remisión del expediente como un caso de interrupción justificada de actuaciones, en relación con los demás elementos o circunstancias, excepción hecha de lo que motivó la propuesta de declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

El informe de la Comisión tendrá efectos vinculantes (art. 159.6 de la LGT) y no será autónomamente recurrible, aunque sí planteable su procedencia en sede de revisión de los actos de liquidación que resulten del procedimiento en cuyo seno se ha articulado la propuesta de su aplicación (art. 159.7).

Por lo que se refiere a los efectos, el artículo 15.3 señala tres: (1) se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiere correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas; (2) se liquidarán intereses de demora; (3) no procederá la imposición de sanciones.

3.2.6. Acerca de la punibilidad de las acciones en fraude a la ley tributaria.

Para terminar, me gustaría llevar a cabo algunas consideraciones acerca de la punibilidad de las acciones en fraude a la ley tributaria. Como ya dijimos, en el Informe de 2001 se propugnaba por un sector de los redactores, la posibilidad de que se pudieran producir sanciones como consecuencias de las actividades en fraude a la ley tributaria. Las críticas recibidas a esa opción determinaron que ya en el Proyecto de Ley esa posibilidad desapareciera y así ha quedado en la redacción definitiva del texto legal.

Para afrontar en sus términos exactos esta cuestión convendrá no olvidar dos aspectos prope-
déticos: en primer lugar, que los rasgos marcadamente objetivos de la nueva configuración de este expediente dificultarían en gran medida la posibilidad de que se pudiera apreciar la culpa, como elemento sustentador de una eventual sanción. De otra, que en la tradición de obviar este expediente a favor de otros menos *incómodos*, la Administración siempre tendrá la tentación de acudir al de la simulación (art. 16 de la LGT), que expresamente admite la posibilidad de imponer sanciones.

A estas dos consideraciones, que no me ofendería si alguno las calificase de *cínicas*, cabe añadir una razón de peso cualitativo, no menos, por ello, plena de ausencia de nobleza. El Informe del IFS inglés de 2001 lo ha expresado de modo insuperable, al sostener que en ausencia de punibilidad se produce un claro incentivo para los contribuyentes a intentar todas las formas posibles al objeto de reducir su carga tributaria: *Si el riesgo se limita al coste de la operación en sí y a su defensa, merece la pena probar cualquier esquema de fraude* ³².

El flanco débil de las posiciones antisancionadoras del fraude de ley, se encuentra en que parte de que éste es una forma excepcional de la aplicación analógica de la norma, aspecto que ya hemos denostado fundadamente, en nuestra opinión. La línea abierta por el Anteproyecto, que posteriormente se abandona, conduce a una penalización no generalizada, sino constreñida a los casos abusivos o flagrantes (*blatant*), que ha tenido acogida en la jurisprudencia australiana o neozelandesa; en suma, en aquellos supuestos en los que es extremadamente difícil determinar si nos encontramos ante un supuesto de fraude o de simulación. Esta posición no está exenta de críticas doctrinales. Francia es otro *ejemplo* donde se castigan con sanción administrativa estas acciones.

Tal vez la posición más razonable en la conjugación de todos los intereses en juego, sea la de permitir la prueba de la buena fe en aquellas actividades que, aun resultando en fraude de ley por la aplicación de los criterios objetivos de control establecidos en la norma, no sean absurdas o claramente insostenibles; en suma, la idea de la jurisprudencia anglosajona del carácter abusivo o flagrante (*blatant*) de la operación.

En todo caso, no es fácil esa armonización, si se tiene en cuenta que la aplicación del expediente en evitación del fraude de ley debe enmarcarse siempre en el proceso intelectual de aplicación de la ley: interpretación y, en su caso, recalificación de la operación realizada. En atención a la

³² Tomo la cita del altamente recomendable trabajo de RUIZ ALMENDRAL/SEITZ, *op. cit.*, pág. 52, nota 202.

tendencia de objetividad dominante, a la que claramente apunta nuestro artículo 15 de la LGT, la dificultad de apreciar las condiciones de punibilidad se acrecienta, por lo que bien pudiera decirse que, en todo caso, sólo algunas de ellas deberían ser susceptibles de ser castigadas en este orden.

En este sentido, suscribo lo que termina escribiendo al respecto, el tantas veces citado Carlos PALAO: ni el fraude a la ley es sancionable por el mero hecho de serlo, ni la calificación del supuesto, a efectos tributarios, como fraude a la ley, excluye automáticamente la existencia de una infracción administrativa o penal.

En cualquier caso, léanse estas consideraciones como lucubraciones que pretenden *cerrar* de algún modo nuestras consideraciones en relación con este nunca fácil problema de atajar las actividades en fraude a la ley tributaria. Quede claro, por tanto, que la solución actualmente vigente, a tenor de lo establecido en el artículo 15 de la LGT, es la exclusión de las sanciones en cualquier expediente en el que se considere por parte de la Administración que se ha producido una actividad en fraude a la ley tributaria, quería decir, *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*.

3.3. La revisión en vía administrativa: el mantenimiento de un privilegio injustificable.

Para terminar con esta primera aproximación a cuestiones polémicas de la LGT quiero ser muy breve en el planteamiento de una, sin embargo fundamental y que merecería, por sí sola, una atención monográfica. Me refiero al mantenimiento de la obligatoriedad de acudir a la vía económico-administrativa como requisito previo inexcusable para ejercer el derecho a la tutela judicial efectiva. Es evidente que fuerzo un punto la cuestión si la incluyo entre las cuestiones relacionadas con el objetivo de acabar con la litigiosidad, pero como de inmediato veremos, algo hay de ello, también.

No soy el único, desde luego, que viene propugnando desde hace tiempo la oportunidad de convertir la vía económico administrativa en una opción del obligado tributario, en todo caso; es decir, que éste decida si acudir a esta vía, tanto en relación con las cuestiones en que ahora no puede, como por ejemplo, en la lacerante solución de excluir del económico-administrativo las cuestiones de las Haciendas Locales, cuando se trata de actos de gestión de los órganos locales; como en los supuestos en los que es requisito obligado previo para el ejercicio del derecho de tutela judicial efectiva.

La LGT se ha mostrado aquí tan continuista como en tantas otras soluciones y ha mantenido el criterio de la LGT/1963. Para mí esa solución es altamente criticable. Pero ahora, además, lo será por nuevas razones. ¿Cuáles?

3.3.1. El efecto vinculante de las disposiciones interpretativas para los tribunales económico-administrativos.

En primer lugar, por una de las más sutiles modificaciones de las que la nueva LGT ha producido en relación con el texto anterior. Me refiero a que, si bien no obstante, sigue formalmente manteniendo la separación de los dos órdenes a los que hacía referencia el artículo 90 de la LGT/1963,

ahora, en el artículo 83.2, sin embargo, hay un pequeño, pero importante matiz que hacer. Se ha dado el golpe de gracia a quienes sostenían que, a pesar de todo, la independencia, si no orgánica, sí de criterio, era garantía más que suficiente para poder seguir manteniendo la existencia de esta vía, previa a la Jurisdiccional. Pues bien, ése, que era argumento engañoso –si no interesado las más de las veces–, ahora parece haber desaparecido.

En efecto, si ponemos algo de atención en la lectura del artículo 12 de la nueva LGT –que no trata de forma inmediata de esta cuestión, lo que hace a la gran innovación especialmente difícil de localizar– y comparamos ese texto con lo que se decía en el artículo 18.2 de la LGT/1963, constatarán que mientras antes las disposiciones interpretativas o aclaratorias sólo eran de obligado acatamiento para los órganos de gestión, ahora, sin embargo, el párrafo segundo del artículo 12.3 de la LGT nos advierte que esas disposiciones serán de obligado cumplimiento *para todos los órganos de la Administración tributaria*. ¿Dónde está la sutileza?

Sencillamente, en mi opinión, ahora se ha formulado un principio de dependencia doctrinal ya que los criterios interpretativos del Ministro deben ser seguidos *también* por los órganos de los mal llamados tribunales económico-administrativos. Se tratará ahora de que éstos tengan independencia funcional (art. 228.1 de la LGT), pero orgánica y, sobre todo, doctrinalmente serán órganos claramente dependientes. Se trata de la explicitación de un principio que podríamos formular así: *de la independencia funcional al acatamiento o adhesión doctrinal*. Ya ni siquiera se producirá una apariencia de independencia en la apreciación de la norma, en su interpretación. Tal vez, sea medida que haya que integrarla en el afán de unificación de doctrina que ha guiado al legislador y que se ha concretado en medidas, como la que recoge el artículo 243 del recurso extraordinario para unificación de doctrina que viene a unirse al ya existente, y hoy mantenido (art. 242 de la LGT), recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Mas ironías aparte, me parece que el drástico cambio, al que, por cierto, ni una línea dedica la Exposición de Motivos, es suficientemente importante y grave como para silenciarlo de forma paladina y sistemática en cada una de las intervenciones que en glosa de la LGT se hace por los responsables del Ministerio, incluido el Presidente del TEAC.

He querido mantener inalteradas las líneas inmediatamente antecedentes respecto de lo que dije en Madrid en noviembre de 2004. Desde entonces hasta ahora algunas opiniones he contrastado que merecen la pena reseñar a fin de barajar los argumentos que se han esgrimido en contra de esta interpretación del segundo apartado del artículo 12.3 de la LGT; al tiempo, quiero dejar constancia de que en este punto concreto sería mi más intenso deseo no llevar razón, en la medida en que considero que si la tengo es solución que supone un retroceso importante y un argumento más para propugnar de forma más intensa aún, si cabe, la desaparición de la obligatoriedad de la vía económico-administrativa ³³.

³³ Ramón FALCÓN, en un loable intento de *salvarle la cara* al precepto, aunque no del todo convincente, concluye con un aserto con el que estoy de acuerdo: si se concluye que esa vinculación se ha querido por la nueva LGT «... no tendría sentido alguno mantener este peculiar sistema de revisión de los actos administrativos», en «Disposiciones interpretativas del Ministerio de Hacienda y "unidad de criterio" en la nueva LGT», *QF* 18 (2004).

La doctrina que ha apreciado la posibilidad de que esta interpretación se produjera ha reaccionado de modo bien diverso. Algunos, como he hecho yo, se han lamentado de que esa interpretación no sólo es posible, sino que existen indicios de que es la que se ha querido, aunque de forma vergonzante, pues tamaña innovación bien que hubiere merecido mayor realce.

Así, por ejemplo, CALVO ORTEGA³⁴, rebatiendo a quienes sostienen que este precepto recoja literalmente el artículo 18 de la LGT/1963³⁵, considera que con el nuevo texto *la vinculación de la interpretación del Ministro se extiende a «todos los órganos de la Administración tributaria» mientras que la Ley de 1963 vinculaba sólo a los «órganos de gestión»*. *La diferencia es importante y en principio muy negativa ya que entre los órganos de la Administración tributaria se encuentran los Tribunales Económico-Administrativos (TTEEA) y añade, en la misma línea que venimos sosteniendo, Sería grave que se hubiese producido esta extensión, pero lo cierto es que la referencia a los órganos incluye a los citados tribunales según el artículo 228 de la nueva ley*³⁶. Tan interesado en que esta interpretación no sea la que se imponga, como yo mismo, CALVO ORTEGA apunta la posibilidad de que la *independencia funcional*, de la que habla el ya citado artículo 228.1, sea la que ampare la no vinculación³⁷.

Su loable intento de salvar la norma tampoco es convincente, dado que de independencia funcional también se hablaba en el ámbito de la LGT/1963, y sin embargo, la norma que regulaba esta materia dejó bien claro, no obstante esa predicada independencia funcional, que la vinculación sólo se predicaba respecto de los órganos de gestión³⁸.

No considera que se deba llegar a esa conclusión Carlos PALAO³⁹, quien considera que el anterior artículo 18 de la LGT/1963 *se recibe en la nueva ley sin alteración sustancial*, extendiendo esa ausencia de novedad de forma explícita a la nueva expresión de la ley de la vinculación *para todos los órganos de la Administración tributaria*. *«Hay que entender, en nuestra opinión, que no es voluntad de la nueva ley modificar el ámbito de eficacia de estas disposiciones, en lo que respecta a los*

³⁴ *La nueva... op. cit.*, págs. 46/47.

³⁵ Caridad GÓMEZ-MOURELO (dir.) «La nueva LGT comentada». Madrid. *La Ley*. 2004, págs. 97-98, si bien la opinión ha de ser atribuida al responsable de ese Capítulo –Roberto JUNOY PINTOS– quien sostiene que *«La redacción dada por este apartado es muy similar a la del anterior artículo 18 de la LGT...»*, sin apreciar la cuestión que estamos tratando.

³⁶ El autor reenvía a otro trabajo anterior en donde se ha ocupado ya de esta cuestión, que lamentablemente no he podido consultar: «El Proyecto de LGT: aportaciones y aspectos críticos», *Nueva Fiscalidad* 8 (2003), 24.

³⁷ *«Habrá que debatir si esta independencia se extiende a la no vinculación por la interpretación del Ministro que es un aspecto concreto y que ha supuesto una modificación determinada en la nueva ley. De cualquier manera, hay que lamentar que no se haya mantenido la limitación anterior que excluía de la vinculación a los TTEEA a que nos referimos»*, *op. cit.*, 47.

³⁸ Claridad que no observa el Tribunal Supremo en una Sentencia de 25 de enero de 1971 (RJ1971, 133), en la que al haberse producido una disposición interpretativa por parte del Ministerio y objetando el obligado tributario que esa interpretación no podía entenderse vinculante para el TEAC, que hasta ahora había sostenido doctrina contraria, se puede leer: *«Que no deben ser admitidas en absoluto tales alegaciones de la parte, si se advierte: 1.º) que siendo el TEAC un órgano de reclamación de la Administración fiscal ha de acatar las disposiciones que por el mismo Ministro del ramo se den con carácter general. 2.º) Que la Orden ministerial discutida es dictada en virtud de las atribuciones que al Ministro confiere el artículo 14 del texto refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y el artículo 18 de la LGT...»*.

³⁹ *Comentario sistemático a la nueva LGT* (Editorial CEF) del que es coordinador y autor de los Capítulos 2 y 13, por tanto del que trata de la cuestión que estamos estudiando (págs. 64-65).

órganos administrativos vinculados por ellas, con relación a lo dispuesto en la norma precedente». Nótese que a diferencia de otras posiciones, no es que haya escapado a su sagacidad que la literalidad de la norma sea diversa, se trata de sostener que esa diversa literalidad no debe ser entendida como una voluntad de modificación de su ámbito de eficacia. Tras exponer de modo preciso cuál era la forma en que debía interpretarse el artículo 18 de la LGT/1963, nos dice «Para determinar el concepto de "órgano de gestión" había que acudir al artículo 90, en el que estos órganos se contraponían a los de resolución de reclamaciones, de lo cual se deducía sin lugar a dudas que los TTEEAA no estaban sujetos a las disposiciones interpretativas dictadas por el Ministro, exención crucial para preservar la independencia de estos órganos». Y concluirá «De acuerdo con este precedente, estimamos que la expresión "Administración tributaria" utilizada por la nueva norma no incluye a los órganos económico-administrativos».

Parece evidente, al igual que ocurre en el caso de CALVO, de FALCÓN o del mío propio, que a Carlos PALAO le parece gravísimo que la LGT diga lo que parece que dice y, desde esa perspectiva, pretende, asimismo, salvar el texto. Su intento no es convincente porque, al contrario de lo que sostiene, es precisamente la existencia de la diferenciación funcional que establecía el artículo 90 –que ahora se encuentra en el 83.2– la que daba sentido al texto del artículo 18.2; el argumento es bien sencillo de esgrimir: si hay órganos que ejercen funciones de gestión y otros de resolución de reclamaciones y ambas funciones se reclaman atribuidas a órganos diferentes, no es por eso por lo que la vinculación de la disposición interpretativa o aclaratoria no vinculaba a los TTEEAA, sino, precisamente, porque el efecto vinculante se predicaba *sólo* del órgano de gestión. Y la norma que contenía esta indiscutible ausencia de vinculación estaba en el artículo 18.2; el instrumento argumental para explicar su ámbito subjetivo de aplicación era el artículo 90.

Desde luego estamos de acuerdo en que esa no sujeción era *exención crucial para preservar la independencia de estos órganos*, como el mismo PALAO sostiene; la cuestión será si efectivamente con las nuevas normas esa independencia doctrinal sigue pudiéndose predicar. Mi opinión, desgraciadamente, insisto, es que no. Y es que no porque si existía un claro precedente, como el mismo PALAO admite, es precisamente la modificación literal de la norma que lo sostenía lo que nos lleva a pensar que sí se ha querido incluir en la expresión «*Administración tributaria*» a los órganos económico-administrativos.

Finalmente, sostiene Carlos PALAO, como argumento *ex abundantia*, que el concepto *Administración tributaria* no se utiliza, ni en consecuencia se define, en las normas de organización del Ministerio de Hacienda. Desde esta perspectiva, y sin desear entrar en estériles nominalismos, cabría objetar que si hay un precepto en la LGT que tiene por rúbrica, precisamente, *Administración tributaria*, se trata del artículo 5. Que no sea, en mi opinión, argumento decisivo no significa que deba ser ignorado, sobre todo por lo que pudiera tener de elemento de juicio, para una determinación del ámbito subjetivo del efecto vinculatorio de las disposiciones interpretativas o aclaratorias. Como se recordará, el 12.3 párrafo 2.º se refería a *todos los órganos de la Administración tributaria*, y si la cuestión se hace radicar en el alcance que haya que atribuir a esa expresión, si se quiere ambigua o equívoca, tal vez no sea inoportuno señalar, que *A los efectos de esta ley, la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V.*

Volveremos sobre esta cuestión, mas al menos deberíamos dejar ahora ya zanjada esta otra: la LGT ha querido determinar el alcance de lo que entiende por Administración tributaria y lo ha hecho en el artículo 5.1 incluyendo, sin ningún género de dudas, a los TTEEAA entre los órganos que la integran. Todavía creo que deberíamos determinar si efectivamente ha querido la LGT, al hablar de la Administración tributaria en el artículo 12.3.2.º párrafo, producir ese efecto vinculante, mas no se podrá discutir que estos órganos están integrados en la Administración tributaria y que, salvo que encontremos argumentos de otra índole, el efecto vinculante que parece predicado también de estos órganos ha sido expresamente querido en atención a la expresión literal que debatimos.

En el extremo opuesto de las opiniones que estamos analizando se encuentra la de DELGADO GÓNZALEZ⁴⁰, quien tras detectar la importante modificación que supone ese efecto vinculante, que no pone en duda, atribuye la novedad, sin mayores aspavientos, a la recomendación hecha al respecto en el Informe de 2001, que sugería que se garantizara la unidad de criterio en la interpretación administrativa de las normas tributarias. Hemos leído el citado Informe y a lo largo del mismo no hemos sido capaces de encontrar esa relación predicada entre el objetivo de la *unidad de criterio* y el efecto vinculante que ahora se quiere; nótese además que en el extracto del Informe 2001, que en ese mismo trabajo se reproduce⁴¹, la unidad de criterio es idea que se conecta con la cuestión de la competencia, sin que se haga coextensa con el efecto vinculante, ni menos, que expresamente se utilice como argumento para extender éste, ahora, a los órganos económico-administrativos.

En similar línea acrítica con la innovación se muestra ARGÜELLES PINTO⁴², quien defiende la tesis de que se ha querido extender el efecto vinculante también a los órganos económico-administrativos, trayendo en apoyo, para él definitivo, que el artículo 5 de la LGT incluya a estos órganos bajo la denominación de *Administración tributaria*.

Finalmente debemos citar a Fernando PÉREZ ROYO, quien asimismo, sin entrar en mayores argumentos, considera que la norma extiende ahora este efecto vinculante *también a los órganos de revisión, incluidos los TTEEAA, a pesar de su independencia funcional*⁴³.

Pero volvamos nuevamente nuestra atención al primero de los autores que había afrontado de modo explícito este asunto; me refiero, de nuevo, a Ramón FALCÓN. Recuérdese que ya nos referíamos a él como uno de los muchos que, denostando la consecuencia que se seguiría de la extensión de ese efecto vinculante, propugnaba una interpretación acorde con el tradicional modo en que se había interpretado el artículo 18.2 de la LGT/1963.

⁴⁰ Quien se hace cargo del comentario al precepto que estamos analizando en el trabajo coordinado por Alfonso MANTERO SÁENZ y Enrique GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ bajo el título *La Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, editado en Madrid en 2005 por la Asociación Española de Asesores Fiscales y la Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario, pág. 99.

⁴¹ *op. ult. cit.*, 96-97.

⁴² Quien se responsabiliza del comentario a este precepto en el trabajo coordinado por Ricardo HUESCA BOADILLA *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Thomson/Aranzadi. Cizur Menor. 2004, pág. 154.

⁴³ *Manual... op. cit.*, 97.

Desde luego convendremos en que si no prevaleciera su interpretación, *no tendría sentido alguno mantener este peculiar sistema de revisión de los actos administrativos*. Mas nótese que una es la consecuencia de la norma y otra su correcta interpretación. No cabe duda de que la mejor doctrina ha intentado una interpretación correctiva (?), desde la perspectiva de *proteger* intereses del obligado tributario, mas, en todo caso, situándose en el rol de dejar incuestionado lo esencial, a saber, que ahora la LGT, sea en evitación de la litigiosidad –visión cínica del problema–, sea por alcanzar la moda de la *unificación de criterio* –acaso versión tributaria del pensamiento único, tan en boga–, ha dicho lo que ha dicho y, desde mi punto de vista, hacerle decir lo contrario –en atención a las graves consecuencias que se traigan de esa interpretación– significa preterir las reglas elementales de la hermenéutica.

En su aportación, el profesor FALCÓN, guiado por preocupaciones que comparto, procede de modo paradigmático, aunque de forma no menos convincente, en su intento de interpretar la norma en favor de dejar las cosas como estaban. No cabe duda de que si el Ministro de Hacienda interpreta una norma *también* aplicable en el ámbito de las CC.AA. o de las HH.LL., es evidente que esa interpretación vinculará a los órganos que deban aplicar la norma. Aunque sólo sea para apoyar esta última afirmación, sólo me permito recordar lo que se dice en el artículo 1.1 de la LGT.

Como ya hemos advertido con anterioridad, la *independencia funcional*, no es propiedad nueva de estos órganos. En el contexto de la anterior LGT, siempre la habíamos entendido así y se derivaba de la letra y el espíritu del artículo 90 de la LGT/1963, mas con sólo eso nadie se hubiera atrevido a concluir lo que habilitaba el 18.2 de la LGT/1963. Sólo porque allí se hablaba de *órganos de gestión*, nos apresurábamos a enseñar que, en consecuencia, de la distinción que encontrábamos en el artículo 90, era evidente que el efecto vinculante no alcanzaba a los órganos de resolución de reclamaciones. Modificado el texto de la norma equivalente –el ahora 12.3.2.º párrafo–, con sólo aducir el principio de independencia funcional, no es posible alcanzar la misma conclusión.

El plausible intento de desacreditar la opinión de los *autores materiales del anteproyecto* no tiene entidad si nos movemos en el terreno de lo que la ley dice, mas tampoco en la contextualización que se pretende: qué más da que no sea ya el Ministro, cuando pueda ser el Director General de Tributos, quien en el supuesto de estar en *desacuerdo con el contenido de las resoluciones del TEAC* pueda promover una *llamada al orden*, quiero decir, un recurso extraordinario para la *unificación de doctrina*. ¿Acaso éste es inscribible, asimismo, en la denominada *independencia funcional* o, por el contrario, más bien, en el confesado objetivo de la *unificación de criterio*? No por mejor intencionado, el argumento es menos sólido. Porque el Ministro deje de tener la consideración de órgano económico-administrativo, no dejan éstos de integrar la *Administración tributaria*. Aquél no será ya órgano económico-administrativo, mas éstos siguen siendo Administración tributaria, y éste sigue siendo la *ratio* del debate.

Tampoco se nos antoja viable el argumento de la voluntad diferenciadora de la LGT, en aquellos casos en los que se predicen otras vinculatoriedades⁴⁴, y no sólo por la pobreza del argumento literalista que, en todo caso, estamos intentando obviar, sino porque las referencias que se realizan

⁴⁴ «... conviene observar que cuando la nueva ley ha querido establecer el carácter vinculante para los TTEEA, los mismos se mencionan expresamente junto con los demás órganos de la Administración tributaria», *op. cit.*, pág. 2 (en la edición electrónica del trabajo).

son inexactas. Nótese que en el citado 239.7 de la LGT, se habla de los *tribunales económico-administrativos regionales y locales* y **al resto de la Administración tributaria**, expresión que se reiterará en el artículo 242.4; 243.5; mas esa expresión no prueba lo que FALCÓN pretende, sino más bien todo lo contrario, es decir, que los TTEEAA son **también** Administración tributaria.

La voluntad de interpretación correctiva de nuestro autor se vuelve en su contra cuando pretende, precisamente, una expresa referencia al efecto vinculante de la interpretación ministerial para los TTEEAA: eso es precisamente lo que se ha hecho en el precepto de marras, cuando se ha hablado de *Administración tributaria*, en lugar de *órganos de gestión*, como hacía con precisión la LGT/1963. Mas no sólo; a veces, siguiendo con argumentos de contextualización, la misma LGT cuando ha pretendido excluir a los TTEEAA de algún efecto vinculante lo ha hecho *expressis verbis*, no dejando al buen y común sentido de los Autores descifrar su alcance vinculatorio: ya nos hemos referido al que se establecerá en el 89.1 cuando expresamente se nos advertirá que el efecto vinculante de la consulta lo será *para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos*, con lo que la exclusión de ese efecto para los TTEEAA brilla meridiana, sobre todo si no se ignora que, por su parte, en el artículo 83.3 se explicita que la *aplicación de los tributos* se desarrollará a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

En suma, desgraciadamente, entendemos que la única interpretación posible es la que ya defendimos, es decir, que las disposiciones interpretativas o aclaratorias también son de obligado cumplimiento para los órganos económico-administrativos, aunque sea aspecto de extrema gravedad que pone en cuestión, precisamente, la esgrimida independencia y lastra, tal vez de forma definitiva, su propia función dentro del sistema, con un aspecto colateral que no quisiera dejar de mencionar, aunque por sí solo merecería un comentario más detenido.

Se trata de determinar si las modificaciones que acabamos de analizar, es decir, la dependencia doctrinal, permitirían cuestionar algunas relevantes características que a estos TTEEAA llegó a atribuir el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ⁴⁵. Entre las consi-

⁴⁵ Nos referimos a la Sentencia de 21 de marzo de 2000 (NFJ008483), Gabalfrija, S.L. y otros contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que resolvía la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de cuya existencia tuvimos noticia gracias a las precisas consideraciones del Dr. CARRASCO GONZÁLEZ y a su exhaustivo conocimiento de esta Jurisprudencia. Se trataba de determinar, como el propio Tribunal aprecia, si el *organismo remitente posee el carácter de un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado... el Tribunal tiene en cuenta un conjunto de elementos como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia* (negritas, nuestras). El propio Tribunal nos reenvía a la Sentencia de 17 de septiembre de 1977, *Dorsch Consult*, C-54/96, Rec. pág. I-4961, apartado 23, y la jurisprudencia que allí se cita. De esa sentencia ya había dado noticia Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ en su impagable comentario trimestral de la Jurisprudencia del TJCE en Civitas, *REDF*; *vid.* 111 (2001), advirtiendo que no era nueva la doctrina del TJCE en esta cuestión pues ya con anterioridad había respondido a cuestiones prejudiciales elevadas por un TEA (STJCE de 1 de abril de 1993, Asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91, *Diversint e Iberlacta*, Rec. I-1885; como inteligentemente comenta el profesor de Jerez, seguramente con la finalidad de garantizar la aplicación del derecho comunitario, el TJCE no encuentra problema alguno en reconocer que los TTEEAA están legitimados para plantear cuestiones prejudiciales porque cumplen los requisitos de origen legal y permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas y su independencia (pág. 587); en contra, sin embargo, se

deraciones que se realizan por el TJCE, cabe subrayar las que le permiten apreciar la de la independencia (39). Para poderla fundar, curiosamente el Tribunal, en la línea que habíamos criticado a PALAO, no trae a colación el artículo 18.2 de la LGT, sino que aquélla la hace derivar simplemente del expresamente mencionado artículo 90, al constatar que éste garantiza la separación funcional entre los servicios de la Administración que aplican los tributos, por decirlo en la terminología de la nueva LGT, y los TTEEAA *que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria* (negrillas nuestras) ⁴⁶.

El TJCE afirma la independencia no sólo, pues, desde la perspectiva de la separación funcional, como parece del arranque de su consideración trigésimo novena, sino en atención, finalmente, asimismo de que no son doctrinalmente dependientes, porque no reciben instrucción alguna. La cuestión que suscitamos es la siguiente, ¿sería posible seguir sosteniendo esta independencia y, por consiguiente, esa *cualidad de tercero* en relación con la Administración tributaria ⁴⁷?, la consecuencia es muy importante, porque como es sabido, gracias a estas consideraciones en la Sentencia que estamos comentando se concluyó que por todo ello debía considerarse al TEAR de Cataluña *órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado, por lo que procede declarar la admisibilidad de la cuestión prejudicial*.

3.3.2. La intervención de los órganos de aplicación de los tributos en el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas.

Tal vez conviniera afrontar este epígrafe teniendo muy presente las consideraciones con que cerrábamos el inmediato anterior, pues, sin duda, las conclusiones que ahora alcancemos serán de extremo interés para responder a las dos cuestiones que nos hacíamos a la luz de la Jurisprudencia del TJCE.

había manifestado el Abogado General *porque resultaba más que dudoso que se cumplieran los requisitos de independencia del órgano y que éste tuviera una posición de tercero con respecto al poder ejecutivo* (pág. 587). Muy crítico con la línea jurisprudencial seguida por el TJCE se mostrará el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en las conclusiones presentadas el 28 de junio de 2001 en el asunto C-17/00 *François de Coster contra Collège des Bourgmestre et Echevins de Watermael-Boitsfort*, en las que se puede encontrar un excelente resumen de la evolución jurisprudencial del TJCE en relación con esta materia; mediante la STJCE de 29 de noviembre de 2001, no obstante las aceras críticas del Abogado General, el Tribunal consideró jurisdiccional al órgano en cuestión declarando, consiguientemente, la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial. Finalmente convendrá tener en cuenta que las conclusiones del Abogado General Antonio Saggio, presentadas el 7 de octubre de 1999, en relación con el asunto que resolvió finalmente la STJCE *Gabalfrisa*, eran asimismo críticas en extremo contra la consideración de los TTEEAA como órganos que pudieran presentar cuestiones prejudiciales sosteniendo que *procede albergar serias dudas sobre la independencia y la posición de tercero del órgano con respecto al poder ejecutivo y sobre el respeto del principio de contradicción* (véanse las Consideraciones 10 a 19, donde se despliegan los argumentos en contra de esa caracterización de órgano jurisdiccional de los TTEEAA).

⁴⁶ Insistirá especialmente en esta idea también la STJCE de 30 de mayo de 2002 (NFJ020797), *Walter Schmid*, C-516/99, en su Consideración 37.

⁴⁷ El propio TJCE contrapondrá esta conclusión a la que se obtenía en otro supuesto en la que no se apreció esa *independencia necesaria* para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 del Tratado: cfr. la Sentencia de 30 de marzo de 1993, *Corbiau* (C-24/92, Rec. pág. I-1277), apartados 15 y 16.

Quiero realizar una serie de consideraciones acerca de una norma de aparente *perfil bajo*, que sin embargo puede llegar a hacer que tengamos que modificar algunas conclusiones firmemente consolidadas en la doctrina también, ahora, acerca de la función independiente de los TTEEA y su rol en el sistema ⁴⁸. Se trata de la novedad que representa el artículo 235.3 de la nueva LGT.

La primera de las cuestiones que se me antoja de difícil comprensión se refiere al objetivo que se le fija o al motivo que justifica su inclusión en la LGT y puestos a ser maliciosos la podríamos enunciar así: de la *independencia funcional a la injerencia orgánica*. En aplicación del citado precepto, el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa deberá dirigirse *al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable* (!, sí, sí he leído bien, al órgano de gestión) y esta curiosa e innovadora norma sólo tiene una excepción, se presentará directamente la reclamación ante el órgano de resolución de reclamaciones en aquellos casos en los que no está directamente implicada la Administración en la controversia, es decir (art. 235.4), en los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, etc.

¿Cuál es el fin que se persigue? Ésta es la cuestión básica a la que no es fácil responder. El citado 235.3 de la LGT establece, además, que ese órgano administrativo deberá remitir el escrito de interposición al tribunal competente, en el plazo de un mes, junto con el expediente correspondiente *al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente*. Esta especie de control adicional que se atribuye a los órganos que funcionalmente son competentes de la aplicación de los tributos casa mal con la idea de eficiencia, y difícilmente no redundará en un retardamiento del procedimiento. La primera cuestión que plantea la novedosa norma es la de que se rompe el principio de neta diferenciación reflejado en el artículo 83 de la LGT, entre el ámbito de aplicación de los tributos, u orden de gestión, en la terminología clásica de la LGT, y el de resolución de reclamaciones. De ahí que advirtiéramos en el arranque de este epígrafe, la oportunidad de no perder de vista las consideraciones del TJCE, con las que cerramos el 3.3.1, al analizar la cuestión que ahora nos ocupa.

La segunda cuestión es que ideductiblemente se va a producir una mayor dilación en la resolución del procedimiento. En efecto, con la finalidad de obviar este problema, la norma ha inventado una solución no menos desafortunada: que se ocupe el interesado en impulsar el procedimiento, en clara falta de sintonía con lo que la propia LGT había establecido en el 234.2; en efecto, con una imprecisión técnica notable, al no fijarse plazo de acotación del cumplimiento de la norma, habrá que entender, *si transcurrido el plazo de un mes* el órgano no hubiese remi-

⁴⁸ No quiero dejar de mencionar a mis queridos compañeros de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la UCA en Jerez, Cayetano LARA y Alfonso MÁS, quienes fueron los primeros que me pusieron en la pista del grave alcance que se podría seguir con esta norma, al tiempo que en el compromiso de resolver la cuestión a bote pronto, lo que entonces apenas balbuceé en coloquio acerca de la nueva LGT, organizado por mi amigo Adolfo J. MARTÍN JIMÉNEZ, en el marco de los cursos de verano de la UCA en Jerez, en los primeros días de octubre de 2004. Les agradezco las pistas que me dieron y la paciencia de haber esperado casi un año para tener una respuesta algo más elaborada.

tido al Tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará con que el reclamante presente ante el Tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la resolución se pueda tramitar y resolver. Amén del defecto señalado, esta norma pone de manifiesto, de forma evidente, que la dilación anunciada es casi insalvable. De entrada ya se va a producir, al menos, un mes de dilación, si bien es cierto que, en el desarrollo del procedimiento anterior, se presentaba directamente ante el TEAC, éste debía solicitar el envío del expediente, lo que ahora hará, asimismo, un mes después, como mínimo.

El párrafo segundo del precepto que estamos comentando nos proporciona algo de luz en nuestro intento de desentrañar la norma. Si el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano de gestión podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal *siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición*. El nuevo acto dictado, en su caso, a la vista de las alegaciones se remitirá al tribunal junto con el escrito de reclamación.

En nuestra opinión, este tramo final de la norma nos da la pauta de su interpretación: tal parece que se tratara de un retorno encubierto a la reposición obligatoria, en clara contradicción con lo dispuesto en el artículo 222.1 que, en la línea de la anterior regulación, lo califica de recurso potestativo. En todo caso, una *variación* sobre la confusión que se ha abierto en la más nítida diferenciación de la LGT/1963, entre orden de gestión y de reclamación administrativa, si bien coherente con el principio que ya hemos enunciado de dependencia doctrinal e injerencia orgánica. Inevitablemente producirá que se alarguen aún más los plazos de resolución de las reclamaciones y, de otra parte, en esa línea, si el obligado quiere evitar que se produzca esa injerencia, parece que se le está invitando a que excluya del escrito de anuncio o presentación de la reclamación las alegaciones, aunque ello pudiera redundar, de nuevo, en detrimento de los plazos de resolución de las reclamaciones.

Planteadas así la cuestión no es difícil sustraerse a la idea de que esta norma pone de relieve de forma harto evidente que su finalidad no es otra sino la de enmascarar un recurso de reposición (obligatorio); con fortuna lo ha calificado Fernando PÉREZ ROYO de *una especie de sucedáneo de recurso de reposición*; aspecto que se confirma si se tienen en cuenta estos dos aspectos: en primer lugar, nótese que se arbitra la posibilidad de que el órgano de gestión, no sólo realice el informe al que nos hemos referido, sino que, incluso se le habilite para que, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto pueda anular total o parcialmente el acto impugnado *antes de la remisión del expediente al tribunal*, dentro del plazo del mes. Esta posibilidad está condicionada a que no se hubiese presentado previamente recurso de reposición.

Este extremo, amén de confirmar nuestra caracterización de este deber como una especie de reposición obligatoria enmascarada (*truccata*, como dirían los italianos, en su magnífica expresión polisémica), es lógico ya que sería irresponsable e incoherente que el mismo órgano que rechaza el

recurso de reposición, admita ahora las alegaciones de la reclamación. Esa posibilidad está condicionada a que se hagan las alegaciones en el mismo escrito de anuncio del recurso, por lo que, tal vez, como acabamos de decir, aunque ello implique un cierto retraso en la tramitación general, conviniera tener como norma general no presentar las reclamaciones en un solo escrito con las alegaciones y limitarse al anuncio del recurso, siempre que se quiera obviar este engorroso nuevo trámite encomendado al órgano de gestión.

En segundo lugar, nótese cómo este deber de presentar la reclamación ante el órgano de gestión que dictó el acto, se obvia en los supuestos de reclamaciones contra las actuaciones de los particulares con relevancia tributaria; en estos casos, el escrito de interposición se dirigirá directamente al tribunal competente para resolver la reclamación (art. 235.4 de la LGT), lo que no viene sino a confirmar nuestro anterior diagnóstico, en nuestra opinión de forma decisiva.

Algunas voces han estimado la norma defendiendo la celeridad que va a producir y alabando la posibilidad que se concede a la Administración de revisar el acto en el sentido de las alegaciones, e incluso de permitir ampliar el campo de aplicación de la innovación que reviste la admisión en el ámbito tributario del procedimiento especial de revocación de actos (art. 219 de la LGT). No somos de esa opinión; por el contrario, pensamos que si ya la servidumbre de tener que agotar la vía administrativa es una dilación en el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, esta norma va a suponer, en la práctica, la vuelta a una especie de doble revisión administrativa: la del órgano de gestión y la del de resolución de reclamaciones.

Como ya hemos dicho, se nos antoja una encubierta revitalización de la reposición obligatoria que, en todo caso, va a dilatar el momento de poder llegar a la jurisdicción contenciosa.

La prueba de que esto puede ocurrir es la solución normativa que se contiene en el párrafo tercero del artículo 235.3 de la LGT: en previsión del incumplimiento del plazo de un mes, se habilita al obligado tributario a que presente la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver. Mas nótese que en ese caso habrá que esperar al Reglamento para articular el modo en que el recurrente tiene noticia fidedigna de que su expediente ha tenido entrada en el Tribunal ⁴⁹. ¿Quién lo certificará? A la postre, una solución que sólo va a redundar en dilación en la solución e incremento de deberes de los recurrentes.

¿Verdaderamente es de recibo que se nos diga que en el plazo de un mes el expediente, el informe, en su caso, e incluso, las modificaciones introducidas en el acto impugnado en atención a las alegaciones del obligado tributario van a estar en poder del tribunal económico-administrativo? Nadie

⁴⁹ Como ya advertimos en el arranque de este trabajo, éste tiene su origen en unas notas que se redactaron en noviembre de 2004. Ahora ya se ha producido la publicación del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo); como nos temíamos, la citada norma reglamentaria no da respuesta a la cuestión planteada.

puede exigir seriamente tamaña hazaña administrativa y, menos, hacernos creer que es posible realizarla, por lo que nos tememos que este nuevo requisito en la tramitación de las reclamaciones va a producir más dilación en la resolución, complejidad en la tramitación y a complicar los trámites a cumplir por los obligados tributarios.

La práctica quizás nos desmienta, pero mucho nos tememos que serán auténtica minoría la de los casos en los que se cumpla con el plazo del mes y menos aún en los que, a la luz de las alegaciones del obligado tributario, el órgano de gestión modifique el acto. La ley de oro del funcionario administrativo a buen seguro que no incluirá esta manifestación de diligencia en el cumplimiento del principio de eficacia administrativa.

Por todas estas razones creemos que ha sido una desacertada solución que es incluible en esa idea de unificación de los criterios administrativos en la interpretación de las normas, que intensifica la de una menos nítida separación entre los órganos de gestión y de resolución de reclamaciones y que dilatará aún más en el tiempo el ejercicio y la obtención de la tutela judicial efectiva. Es nuestra opinión que ha sido una solución poco feliz.

Esperemos, al menos, que nuestra discutible decisión de analizar esta cuestión entre las que están destinadas a disminuir o evitar la litigiosidad, no influya de forma negativa en el desespero de recurrentes o en el escepticismo de ciudadanos descreídos de los modos de obtener tutela judicial en materia tributaria.

4. ASPECTOS CONCLUSIVOS

Soy consciente de la gran dificultad de tener una visión general de una ley de la envergadura de la que hemos comentado con tan escaso margen temporal de aplicación como es la nueva LGT. Por eso cuando fui invitado a la conferencia de la que traen origen estas páginas, preferí elegir algunas de sus soluciones como banco de prueba de la concreción de sus objetivos más subrayables. En suma, he intentado aplicar el método de preguntarme por qué una nueva LGT, con qué objetivos y finalidades explícitos y en qué modo se han concretado.

Me he limitado a presentar algunas cuestiones polémicas. Nadie debe pensar que la LGT no tiene virtudes. La primera, como se dice en el arranque de estas páginas, es la de su propia existencia y debemos saludarla con beneplácito. Y nadie puede dudar de que sea mejor tener ésta que mantener la anterior situación. Esto es cierto, al menos para mí; como no lo es menos, que sólo una andadura de varios años, nos proporcionará una idea más cabal de sus virtudes y de sus defectos. Mas no por eso debemos mantener silencio, entre tanto. Sobre todo, porque aún resta un aspecto fundamental de la norma de la que, en parte, es responsable: su desarro-

llo reglamentario, inexplicablemente lento, si se tiene en cuenta que sólo contamos hoy, julio de 2005, con dos Reglamentos de desarrollo. La publicación de la totalidad de su desarrollo reglamentario será un buen momento para volver sobre muchas de las cuestiones que hemos tratado.

Que el texto legal sea decepcionante para algunos, entre los que me encuentro, por motivos técnicos, de dejación de cuestiones fundamentales al desarrollo reglamentario o por notables insuficiencias doctrinales o de recepción de la doctrina del Tribunal Constitucional, no puede velar otras muchas virtudes, incluso de afortunados hallazgos en bien de garantías constitucionales dignas de aprecio.

Mas mejor me parecía presentarles los *peros* que los *bienes*, que la crítica es menos maligna que la adulación, porque a la postre todo es cuestión de estilo, y al hombre a estas alturas la mutación no conviene, ni interesa.