

**RAFAEL CALVO ORTEGA**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense*

*Miembro de la Comisión para el Estudio de la nueva Ley General Tributaria*

**Extracto:**

**L**AS noticias que señalan el próximo año 2003 para la promulgación de la nueva Ley General Tributaria ponen sobre la mesa las grandes cuestiones a que el nuevo texto deberá dar respuesta. Un año y medio después de la publicación del Informe elaborado por la Comisión para el Estudio del nuevo texto conviene ampliar el debate sobre esta norma básica que ha de regir las relaciones entre las Administraciones tributarias y los sujetos pasivos. Igualmente parece oportuno escuchar la opinión de los entes públicos territoriales dotados de Poder Tributario (Comunidades Autónomas y Municipios) que, en opinión del autor, deben quedar también sujetos a la nueva ley.

---

## Sumario:

---

- I. Las enseñanzas de la vieja Ley de 1963.
- II. Conveniencia política y apoyo constitucional de la nueva Ley General Tributaria. Compatibilidad con la autonomía tributaria de los entes territoriales.
- III. Principales cuestiones que se plantean a la nueva ley.
  1. Recepción de los principios tributarios y del sistema de fuentes normativas.
    - a) Principios tributarios.
    - b) Fuentes normativas.
  2. Aplicación de las normas.
    - a) Nueva formulación del fraude de ley.
    - b) Proporcionalidad en la aplicación de las normas.
  3. Garantías de los sujetos pasivos.
    - a) Presunción de legalidad de los actos tributarios.
    - b) Valor de las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos.
    - c) Incidencia definitiva de la carga tributaria sobre el contribuyente. Admisión explícita de la acción de regreso y utilización de mecanismos públicos para conseguir el reequilibrio patrimonial entre sujetos pasivos.
  4. Tipificación de los tributos. El concepto constitucional de prestaciones patrimoniales de carácter público como figura genérica apta para cohesionar la pluralidad de prestaciones coactivas hoy existentes.
  5. Modernización de las Administraciones tributarias. Particular examen de los procedimientos administrativos y del establecimiento de acuerdos fiscales.
  6. Adecuación de las garantías legales del crédito tributario al sistema general de prelación de créditos.
  7. Colaboración social en la gestión tributaria: utilidad y límites en el nuevo ordenamiento tributario.
  8. Necesidad de un nuevo sistema de recurribilidad. La conflictividad actual y el retraso en la solución de conflictos como un gran obstáculo para la realización de la justicia tributaria.
  9. Hacia un nuevo Derecho Sancionatorio Tributario. Necesidad de dotar de contenido a la presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes. La información voluntaria y completa facilitada por los sujetos pasivos como causa de exoneración de responsabilidad.

## I. LAS ENSEÑANZAS DE LA VIEJA LEY DE 1963

Cuarenta años de aplicación de la Ley de 1963 dicen ya bastante de su bondad. Es un período de tiempo extenso en el campo fiscal caracterizado por la renovación de sus normas, incluso de aquellas que nacieron con una pretensión de generalidad y permanencia. La calidad de esta norma es más significativa si tenemos en cuenta la promulgación de la Constitución, norma rica en preceptos fiscales (principios, fuentes, determinación del poder tributario de los entes públicos territoriales, creación del sistema de las Comunidades Autónomas (CC.AA.), Convenios Internacionales, etc.). En esta misma línea de repercusión, aunque con una amplitud obviamente menor, hay que señalar el ordenamiento comunitario, con efectos fiscales más amplios de lo que en principio podía esperarse. Dentro del ordenamiento interno, la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente venía a ser una nueva razón para promulgar una nueva Ley General. Finalmente, la aprobación de leyes administrativas importantes que han apuntado cauces para una reforma fiscal en determinados puntos (LPA) o han incidido sobre aspectos que interesan al Gobierno y a las Administraciones Públicas incluida la tributaria (LOFAGE).

Es cierto que la vieja Ley General Tributaria (LGT) ha conocido dos reformas de cierta entidad en estos cuarenta años de existencia (1985 y 1995) y numerosos retoques en preceptos concretos. Pero ello no permite concluir que se ha hecho una gran reforma «desde dentro» presidida por nuevos principios y con enfoques normativos esencialmente distintos. Más bien modificaciones de aspectos, elementos y figuras determinadas y que han respondido a planteamientos y necesidades bastante localizados.

Esta breve reflexión sobre la Ley de 1963 permite concluir que su supervivencia durante cuatro décadas ricas en acontecimientos políticos y normativos de gran importancia ha sido debida a la bondad de ella misma: una sistematización muy aceptable, un conceptualismo hasta donde era posible sin pretender ir más allá de lo que es propio de la técnica jurídica, y un contenido que respondía perfectamente a su calificación de Ley General.

La sistematización de la Ley de 1963 recorre la estructura de una ley básica: principios, fuentes, normas (interpretación e integración), sujetos, procedimientos y recursos. Las críticas que podrían hacerse a su cabecera de principios y fuentes de producción de normas deben tener en cuenta la falta de Constitución en el momento histórico en que fue promulgada. Declarar los principios tributarios materiales de aceptación universal en los países democráticos (generalidad, capacidad económica y equidad en la distribución de la carga tributaria) era algo plausible con independencia de que no existiese un control de constitucionalidad. Lo mismo puede decirse del sistema de producción de normas que recogía correctamente el principio de jerarquía normativa respetando la potestad reglamentaria de las Corporaciones locales. Su único defecto, intentar regular la reserva de ley desde una norma no constitucional, era debido a la falta de Constitución ya indicada y por tanto no imputable al legislador de 1963. También aquí (art. 10 LGT) el intento fallido de establecer una reserva concluía en la formulación de una preferencia de ley que venía a ser un límite al ejercicio de la potestad reglamentaria para el Gobierno y la Administración tributaria.

El conceptualismo utilizado por la vieja LGT es, también, positivo. No se trata de realizar los principios tributarios incluido el de justicia a través de los conceptos ni que éstos delimiten o definan tales principios. Se busca, únicamente, que contribuyan a fijar figuras tributarias en un momento en que el Derecho Tributario está, como ciencia jurídica autónoma, en sus comienzos. Es el momento preciso para ensayar definiciones y así lo hizo la ley: tipos de tributos, hecho imponible, sujeto pasivo, contribuyente, sustituto, responsables, domicilio, declaración tributaria, etc. Junto a estos conceptos la ley introdujo numerosas delimitaciones en relación con conceptos importados de otras ramas jurídicas.

Este conceptualismo fue, como se ha dicho, una estimable aportación científica. Pero también ha jugado un papel de garantía para los sujetos pasivos, porque éstos sabían mejor a qué atenerse, cuándo se daba o no una situación jurídica concreta y en qué casos la Administración ajustaba o no sus exigencias a las figuras objetivas o subjetivas delimitadas por la ley. Este conceptualismo, además, ha significado un mecanismo de economía legislativa importante que ha facilitado de manera notable la producción normativa tan extensa en el campo fiscal.

Finalmente, dentro de este repaso positivo a la Ley General que parece contar sus últimos días, su contenido respondió al calificativo de general: principios, fuentes, aplicación de las normas, obligación tributaria, infracciones, procedimientos administrativos, revisión de oficio y los distintos recursos contra los actos tributarios en vía administrativa. Nada de lo que constituye la parte general del Derecho Tributario quedó fuera de la Ley lo que ha permitido un ordenado y separado desarrollo reglamentario. Lo que no se ha hecho (Reglamento de gestión) ha sido por causas ajenas a la propia ley. Esta «agrupación» de materias en un mismo texto legal ha producido los efectos beneficiosos de toda sistematización y contemplación unitarias a partir de la homogeneidad de la materia de que se trate: mejor difusión y conocimiento de la ley y mayor prestigio consecuencia de su generalidad y permanencia. En definitiva, los efectos beneficiosos de todo Código: no una jerarquía normativa superior a la ley ordinaria y sí la mayor estima que se deriva de la permanencia de la norma y de su vocación, en este caso cumplida, de generalidad.

## **II. CONVENIENCIA POLÍTICA Y APOYO CONSTITUCIONAL DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. COMPATIBILIDAD CON LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LOS ENTES TERRITORIALES**

Desde una perspectiva política es indudable la conveniencia de una Ley General Tributaria, en este caso de una ley que sustituya a la anterior. La existencia en nuestro país de tres ordenamientos tributarios (estatal, autonómico y municipal) hace conveniente una norma general que defina para todas categorías, situaciones y figuras jurídicas básicas, que delimite el poder tributario de cada ente, y que contenga también un planteamiento general en materia de fuentes. Hay que tener en cuenta que la Ley de Haciendas Locales es de 1988 y que por ello no ha podido haber una coordinación completa entre los dos ordenamientos. Lo mismo puede decirse del sistema autonómico cuya primera piedra legal fue la LOFCA de 1980. Las sucesivas leyes de cesión de tributos a las CC.AA. son, como es sabido, posteriores a esta fecha.

La autonomía tributaria de las CC.AA. y Municipios está establecida en la Constitución (art. 156 de un lado, y 140 y 142, de otro). La nueva Ley General, por tanto, no va a invadir en forma alguna la misma. Conviene recordar, no obstante, que su concreción se ha hecho en las diversas leyes en tres formas distintas. Primera, con la atribución de un poder normativo importante aunque limitado como corresponde a los entes territoriales. Es el principal distintivo de la autonomía a que nos referimos. Segunda, con la delimitación de una materia imponible propia de las CC.AA. o de los Municipios. Tercera, con determinadas peculiaridades organizativas, de gestión o de recurribilidad sin mayor trascendencia.

La contemplación de estas experiencias concretas en una Ley General no afecta a la autonomía. Antes bien, la robustece aunque su establecimiento, como ya vimos, está hecho en la Constitución. De cualquier manera, el planteamiento es distinto para cada uno de los entes territoriales de que se trate con su dificultad específica. En las CC.AA., la apoyatura, en mi opinión, se encuentra en el artículo 149.1.14º de la Constitución según el cual es competencia exclusiva del Estado «la Hacienda general». En otras palabras, todas aquellas normas que son susceptibles en una fiscalidad lógica de ser aplicables a los tres sistemas tributarios (estatal, autonómico y municipal). Parece claro que las categorías, figuras, procedimientos e instituciones científicas a que nos referíamos anteriormente pertenecen a las materias generales antes citadas <sup>1</sup>.

Desde otro punto de vista, la autonomía tributaria para las CC.AA. que ha buscado la Constitución y que quieren estos entes territoriales se refiere más al establecimiento de tributos y a su cuantificación que a la creación de un ordenamiento general propio. La lectura de los artículos 156 y 157 de nuestra Ley Fundamental nos lleva a esta conclusión; y lo mismo podríamos decir de las dos décadas de experiencia autonómica en este campo, comenzando por las reivindicaciones de estos entes territoriales. En gran medida, autonomía es establecer, cuantificar y gestionar y de aquí que esto haya constituido la gran preocupación fiscal de las Comunidades.

La autonomía tributaria de los municipios tiene en la Constitución un rasgo común con la autonómica. La preocupación del constituyente fue la suficiencia financiera de estos entes territoriales y el reconocimiento de un círculo de tributos propios (art. 142). Esta última nota partía de una experiencia histórica que no tenían las CC.AA. Los municipios tenían muchos años de experiencia y habían conseguido el reconocimiento de una tributación municipal que la Constitución respetaba con la cita expresa de su fiscalidad propia. Para lo que aquí interesa, la preocupación era la misma: establecimiento y cuantificación de tributos (autonomía financiera) más que la construcción de un ordenamiento general exclusivo.

### III. PRINCIPALES CUESTIONES QUE SE PLANTEAN A LA NUEVA LEY

#### 1. Recepción de los principios tributarios y del sistema de fuentes normativas.

##### a) Principios tributarios.

La Constitución Española es de las más ricas en el señalamiento de principios constitucionales y de atribución en el campo tributario. Los primeros están en su artículo 31: generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad. Todos ellos están referidos a cada figura tributaria en concreto aunque el último con las limitaciones propias de su justificación científica.

El principio de atribución de poder que aquí nos interesa es el de reserva de ley tributaria también establecido por el artículo 31.3: «*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*»<sup>2</sup>.

¿Debe la nueva LGT recoger estos principios en su articulado?

La Ley de 1963 sí lo hizo, en su artículo 3, e incluso esta incorporación de principios constitucionales en otros ordenamientos tuvo un cierto eco en la doctrina<sup>3</sup>. La ventaja de este establecimiento legal podía estar, en teoría, en permitir la recurribilidad por infracción de los mismos antes los Tribunales. No era así. Normalmente, la infracción de estos principios se hace en una norma con rango de ley y la impugnación de un precepto legal estaba vedada por la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) que limitaba el recurso a la infracción de normas con rango inferior a la ley.

Promulgada la Constitución, la defensa de los principios constitucionales citados corresponde al Tribunal Constitucional previo recurso de inconstitucionalidad o planteamiento de una cuestión de constitucionalidad por un órgano judicial.

La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC) de 1998 ha vuelto a proclamar los principios tributarios que podríamos llamar clásicos <sup>4</sup> y que ha supuesto una nueva redacción del artículo 3 de la LGT antes citado.

La cuestión es si la nueva ley debe recibir estos principios. Mi opinión es contraria. La repetición por una ley ordinaria de los principios constitucionales no añade nada. Tiene, en cambio, el inconveniente de toda reiteración de los principios constitucionales. Termina por desgastar y oscurecer el principialismo constitucional que como se ha dicho no necesita apuntalamiento alguno. Una solución intermedia entre la reiteración y el silencio sería una declaración de la nueva ley (un precepto declarativo) que dijese que son principios tributarios los establecidos por la Constitución en su artículo 31.

Distintas cuestiones suscita el principio de reserva de ley tributaria. Se trata de una figura distinta de lo que antes hemos denominado como principios materiales. El legislador ordinario no puede ni abdicar de este imperativo constitucional ni deslegalizar las materias cubiertas por la reserva. En definitiva, la reserva de ley es una figura estrictamente constitucional. Estas consideraciones nos llevan a concluir que es inútil y absurdo que la Ley General intente establecer la reserva de ley diciendo lo que tiene que regular por ley <sup>5</sup>. En cualquier momento podría deslegalizar la reserva establecida por él mismo. Por otra parte, dejaría la reserva establecida por la Constitución reducida a una norma programática meramente indicativa lo que es absurdo. En definitiva, si la reserva es un mandato del Constituyente al Legislativo su ubicación sólo tiene sentido en la Constitución.

La única utilidad que puede tener un detalle de la reserva de ley tributaria como el que hace el actual artículo 10 de la Ley General es que no sirviendo como tal reserva sí juegue un cierto papel como preferencia de ley. En otras palabras, que determinados elementos tributarios que no están cubiertos por la reserva de ley al intentar «reservarlos» (inútilmente como hemos visto por la Ley General) queden cubiertos por una preferencia de ley expresa <sup>6</sup>. En consecuencia, no podrían ser objeto de normación reglamentaria hasta tanto no fuesen deslegalizados por el legislador ordinario.

#### *b) Fuentes normativas.*

Un problema similar se produce con el sistema de fuentes normativas y con cada una de éstas en particular. La Ley General de 1963 estableció una relación jerarquizada de fuentes (art. 9), hizo una atribución de potestad reglamentaria a determinados órganos del Estado (art. 6), fijó los requisitos de la legislación delegada (art. 11) y señaló la exigencia que debían cumplir los tratados y Convenios internacionales para su eficacia en el campo tributario (art. 13). Además, y como ya vimos, trató de precisar las materias que debía cubrir la reserva de ley tributaria (art. 10).

Todo este sistema de fuentes debe desaparecer en la nueva ley. La Constitución ha regulado de manera completa todos los poderes y procedimientos de producción de normas: reserva de ley, legislación delegada, decreto-ley, tratados internacionales y atribución de potestad reglamentaria. Igualmente, la LOFAGE ha previsto la atribución de esta potestad a órganos distintos del Gobierno lo que es también de aplicación al campo tributario, en la línea de que el artículo 97 CE no agota la

atribución de esta potestad reglamentaria y caben habilitaciones específicas. También aquí, pues, basta una remisión al sistema de fuentes de la Constitución y de las leyes generales ya aprobadas sin incidir en una reiteración innecesaria.

Las peculiaridades fiscales estarían en relación con otros poderes tributarios y específicamente con el sistema de producción de normas de cada uno de ellos: de las CC.AA. con referencia a sus Estatutos, a la LOFCA, en lo relativo al régimen general y específicamente en cuanto a sus tributos propios, y a la ley de cesión de tributos correspondiente. La referencia a las Comunidades forales debe hacerse a la totalidad de su ordenamiento jurídico tanto por la amplitud de éste como por el reconocimiento constitucional de los mismos. Aunque cada uno de los territorios forales y la Comunidad navarra tienen su propia norma general tributaria sería conveniente para mantener una cohesión científica mínima necesaria para las Administraciones y los contribuyentes recoger en la Ley General el compromiso de las Comunidades forales de observar los conceptos y categorías de la Ley General en las normas paralelas de sus ordenamientos <sup>7</sup>.

En relación con los municipios la nueva Ley General debería elevar el rigor científico de la Ley de 1963. Para ello, además de la atribución de la potestad reglamentaria tradicional (ordenanzas de exacciones) debería reconocer expresamente el poder normativo de estos entes locales para determinar los elementos de cuantificación (base y tipo de gravamen) dentro de los términos establecidos por las leyes sobre haciendas locales, para modificarlos así como para decidir la puesta en vigor de tributos de establecimiento discrecional. En estos supuestos estamos ante actos normativos de esencia legal que no tienen una naturaleza estrictamente reglamentaria como las Ordenanzas de exacciones y sí están dotados de una especial fuerza de resistencia. Todo ello justifica su mención separada de la potestad reglamentaria.

Finalmente, dentro del sistema de producción de normas, la nueva ley deberá recibir expresamente las fuentes comunitarias: los Tratados (con referencia a los principios ya consolidados y a los límites que se establecen al poder tributario de los Estados y de sus entes territoriales) y las fuentes ordinarias con indicación de la supremacía de sus normas y su efecto directo en determinados supuestos. Entre estas fuentes, debe citarse a las Decisiones como fuente de obligaciones para los Estados miembros y para terceros no comunitarios, e igualmente como normas que regulan la colaboración de las Administraciones estatales en la gestión de los recursos propios comunitarios.

## 2. Aplicación de las normas.

La Ley de 1963 cuenta entre sus aciertos más notables los preceptos relativos a la aplicación de las normas. El legislador partió de la normalidad de estas normas fiscales rompiendo con la idea de especialidad e incluso excepcionalidad de tales leyes. Su aplicación, pues, debía hacerse como el de cualesquiera otras: entrada en vigor, criterios de vinculación al poder tributario, interpretación individualizada y general (hecha por disposición administrativa) e integración. Incluso, esta última figura (la analogía) resuelta hoy correctamente regulada con la interdicción de extensión del hecho imponible y de las exenciones que establece el artículo 23.

Los aspectos que presentan un mayor interés por su necesidad de reforma o incorporación son el fraude de ley y la proporcionalidad en la aplicación de las normas.

*a) Nueva formulación del fraude de ley.*

En relación con esta figura, la insatisfacción de la doctrina y las críticas vienen siendo casi constantes. La búsqueda de situaciones por los contribuyentes de una carga tributaria menor da a esta cuestión una actualidad permanente y obliga a la Administración y a los tribunales a enfrentarse con situaciones y planteamientos en muchos casos complicados.

La primera dificultad que ha encontrado el legislador para regular esta figura ha sido su delimitación. En otras palabras, decir qué es el fraude de ley en el campo fiscal. La inmediata respuesta sería importar el concepto establecido en el Código Civil <sup>8</sup>. No es posible ya que la menor carga tributaria que busca el contribuyente (ahorro fiscal) a través de una opción concreta no es un resultado prohibido por el ordenamiento si se obtiene a través de una actividad lícita como es el llamado fraude de ley que analizamos.

La solución que ofrece la LGT actual permitiendo la extensión del hecho imponible tampoco parece correcta y su aportación a la solución de la cuestión ha sido muy escasa y discutida <sup>9</sup>. En realidad, no se trata de extender un hecho imponible y como tal ya regulado a una situación nueva no prevista, lo que sería propio de la aplicación analógica pero no del fraude de ley.

La realidad del fraude de ley nos presenta hechos que tienen dos rasgos comunes. Primero una utilización anormal, impropia (abusiva) de las figuras jurídicas <sup>10</sup>. Segundo, la finalidad de conseguir una reducción de la carga tributaria que podríamos llamar normal, es decir, la que existiría si las figuras jurídicas de que se trate se hubiesen utilizado de forma no abusiva.

Se trata, no obstante, de una cuestión difícil. Probablemente no se pueda ir más allá en la nueva LGT del establecimiento de una cláusula antiabuso. La jurisprudencia y la doctrina tienen como tarea señalar en cada caso cuándo estamos en presencia de un fraude de ley; y el legislador, como lo ha hecho en diversas ocasiones, tiene en su mano la limitación de conductas que puedan considerarse abusivas a través de normas que establezcan determinados requisitos temporales o de otro orden para el reconocimiento de situaciones de ahorro fiscal <sup>11</sup>.

Desde un ángulo diverso, la Administración tiene que utilizar su poder de interpretación a través de una disposición general (orden interpretativa, circular, instrucción, etc.). Es una forma rápida de decir cuál es el criterio administrativo ante una conducta que se considera como fraude de ley y que, normalmente, no es aislada y sí alcanza, por el contrario, una cierta tipificación y difusión.

*b) Proporcionalidad en la aplicación de las normas.*

Las normas tributarias, como cualesquiera otras, son generales y abstractas y se aplican a sujetos de derecho diversos. Su generalidad hace que se apliquen a todos los que se encuentran en una situación jurídica determinada.

La realidad, no obstante, de la aplicación de las normas tributarias nos muestra que frente a la igualdad de las normas, la capacidad organizativa y de recepción de información de los sujetos pasivos es muy diferente. La fiscalidad es una actividad bastante compleja principalmente en la imposición sobre los beneficios, valor añadido, actividades económicas, deberes de facturación y registro, cumplimiento de requisitos contables, etc.

La legislación fiscal ha sido consciente de esta mayor dificultad para ciertos sujetos y ha facilitado el cumplimiento de obligaciones y deberes para los contribuyentes de menor estructura organizativa y capacidad económica. Los mecanismos han sido, como es sabido, diversos <sup>12</sup>. No obstante, debe extenderse esta técnica de medidas concretas y de atenuación del rigor de la norma para los sujetos citados a otros campos (p. ej., al Derecho Sancionatorio, al establecimiento de nuevas figuras de sustitución tributaria, a la reducción o supresión de los deberes de autoliquidación, etc.).

Con independencia de estas extensiones concretas, la nueva Ley General debe recoger esta exigencia de proporcionalidad en el capítulo correspondiente a la aplicación de las normas que es su ubicación correcta <sup>13</sup>.

### **3. Garantías de los sujetos pasivos.**

La obligación tributaria tiene carácter legal y la aplicación de las normas fiscales está atribuida a una Administración Pública con importantes poderes jurídicos a su favor. Por otro lado, la Constitución establece que la exigencia de los tributos se haga con arreglo a determinados principios. Todo ello, obliga a reflexionar sobre algunos aspectos de la relación jurídica Administración-sujeto pasivo.

*a) Presunción de legalidad de los actos tributarios.*

El Derecho Administrativo establece, como es sabido, esta presunción de validez. Nuestro ordenamiento tributario recogió esta figura incorporándola a la LGT: «los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad...» <sup>14</sup>.

La formulación amplísima de esta presunción *iuris tantum* produce una cierta perplejidad dada la extensión en la determinación de bases y deudas tributarias que supone la casi totalidad de la liquidación. Con posterioridad a la Ley General de 1963 se abrió paso el régimen de autoliquidación hasta

extenderse a casi todos los tributos. De esta manera, las rectificaciones que la Administración introducía a las autoliquidaciones efectuadas por los contribuyentes lo eran en una actividad de comprobación o inspección más que en la determinación por la Administración de bases y cuotas que hubiese sido propia de un régimen de liquidación administrativa que, como hemos dicho, había sido sustituido por el de autoliquidación <sup>15</sup>.

De cualquier manera, y cualquiera que sea el futuro del régimen de autoliquidación, parece prudente dar un alcance más concreto y realista a la citada presunción teniendo como guía una garantía razonable para los contribuyentes. Dicho de otra forma, mantener la declaración de que «los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad...» es desconocer la realidad y, además, dejar sin efecto la regla sobre carga de la prueba que la propia Ley General establece <sup>16</sup>.

En mi opinión, la presunción de legalidad debe referirse a la actividad interna de la Administración (procedimiento, informes, competencia, preparación del acto administrativo, etc.); hasta aquí la presunción parece lógica ya que se limita al círculo interno de la Administración; pero no debe llegar a una actividad externa a ella como es la determinación de bases y deudas tributarias que supone la verificación de los hechos, operaciones, registros, datos, etc., del contribuyente.

#### *b) Valor de las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos.*

El valor de determinadas actuaciones de la Inspección de los Tributos, a la luz de la regla sobre la carga de la prueba admitida en el ordenamiento tributario, plantea también serias dudas en relación con las garantías de los sujetos pasivos. La LGT, en su artículo 145.3 <sup>17</sup>, hace la siguiente declaración: «*Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario*».

Este precepto produjo en su día serias dudas y continúa hoy planteándolas <sup>18</sup>. Si los documentos de la Inspección hacen prueba de los hechos que contienen se produciría una neutralización de la carga de la prueba establecida por la LGT en su artículo 114.1 <sup>19</sup>. Dicho de otro modo, si el precepto que comentamos (art. 145.3) establece una presunción *iuris tantum* la carga de la prueba se desplaza al sujeto pasivo lo que sería tanto como su inversión, es decir, su neutralización. El Tribunal Constitucional estudió este precepto con motivo de un recurso de inconstitucionalidad en su sentencia de 26 de abril de 1990. En mi opinión, su argumentación no fue lo convincente que requería una cuestión tan importante y cotidiana <sup>20</sup>. La solución debe estar en precisar qué tipos de hechos contiene un acta de inspección y a partir de aquí precisar los efectos de su incorporación a estos documentos públicos: hechos internos producidos dentro del procedimiento de inspección (comparecencia, fecha, capacidad, propuesta de la Administración, declaraciones del sujeto pasivo, etc.); en relación con ellos, los citados documentos hacen prueba frente al sujeto pasivo y también en relación con terceros. Por otro lado, hechos que podríamos denominar externos y con un contenido estrictamente tributario (hecho imponible, ingresos, gastos, imputación subjetiva, etc.). La incorporación al acta no supondría en relación con ellos ninguna mutación en cuanto a la prueba. Continuaría rigien-

do la regla general del artículo 114.1 de la LGT antes transcrito. En consecuencia, la Administración estaría obligada a probar los hechos constitutivos de su derecho, los que hemos denominado como externos, y que se han generado normalmente con anterioridad al procedimiento de inspección.

*c) Incidencia definitiva de la carga tributaria sobre el contribuyente. Admisión explícita de la acción de regreso y utilización de mecanismos públicos para conseguir el reequilibrio patrimonial entre sujetos pasivos.*

La subjetividad tributaria pasiva es muy extensa y produce relaciones intersubjetivas del mayor interés: contribuyente, sustituto, retenedor, responsable, titular de bienes afectos, tercero obligado a soportar la repercusión, etc. Las relaciones de estos sujetos frente a la Administración y de ellos entre sí pueden ser bastante complejas y terminar en situaciones injustas: la deuda tributaria acaba siendo soportada, en determinados casos, por un sujeto que no realizó el hecho imponible y que, en consecuencia, no manifestó capacidad económica alguna. Se puede terminar, así, produciendo una situación inconstitucional ya que nuestra Ley Fundamental y en general todas las Constituciones disponen que los tributos sean satisfechos por aquellos sujetos que manifestaron una capacidad económica concreta <sup>21</sup>.

La respuesta de la LGT de 1963 fue en este aspecto muy patrimonialista. Es decir, de defensa del acreedor tributario. Buscó la satisfacción del Tesoro Público como acreedor más que la justicia tributaria implícita en el mandato de que pague el tributo quien ha manifestado capacidad para ello. Si nosotros leemos detenidamente el capítulo de la LGT relativo a los sujetos pasivos no vemos referencia alguna a la acción de regreso que debe tener todo sujeto incidido contra el contribuyente. Lo mismo puede decirse del Reglamento General de Recaudación (RGR) que ha desarrollado prolijamente las situaciones de subjetividad pasiva siempre a la luz de ese criterio patrimonialista que hemos citado anteriormente <sup>22</sup>.

Aunque la jurisprudencia no se oponga al ejercicio de la acción de regreso, creo que la nueva LGT debería dar los siguientes pasos. Primero, admitirla expresamente siempre que un sujeto pasivo pague una deuda tributaria sin ser el contribuyente. Podría ejercitarla, pues, el retenedor contra el contribuyente, cualquier sustituto o responsable y el titular de bienes afectos al pago de la deuda tributaria, siempre, como hemos dicho, contra el contribuyente que como tal manifestó la capacidad económica concreta. Sólo quedaría fuera de esta repetición del pago el tercero repercutido que resulta incidido sin ser el contribuyente por disposición expresa de la ley. Segundo, establecer la responsabilidad tributaria siempre con el carácter de subsidiaria lo que obligaría a dirigirse en primer lugar contra el contribuyente. Incluso, en este caso, debería permitirse que el responsable pida a la Administración que actúe contra el contribuyente adoptando medidas cautelares o acelerando el procedimiento ejecutivo en aquellos casos en que su actuación económica pueda conducirle presumiblemente y razonablemente a una situación de insolvencia. Tercero, la nueva ley debería prestar al sujeto que ejercita la acción de regreso su poder tributario (facultades, decisión de controversias y, posteriormente y en su caso de embargo y ejecución) con objeto de facilitar el restablecimiento patrimonial del sujeto no contribuyente que ha pagado una deuda tributaria derivada de un hecho imponible realizado por otro sujeto <sup>23</sup>.

#### **4. Tipificación de los tributos. El concepto constitucional de prestaciones patrimoniales de carácter público como figura genérica apta para cohesionar la pluralidad de prestaciones coactivas hoy existentes.**

La LGT de 1963, en la línea conceptualista antes estudiada, sistematizó y definió las distintas categorías de tributos que había acuñado la doctrina: Tasas, Contribuciones Especiales e Impuestos. El criterio de sistematización fue la existencia o la ausencia de una actividad administrativa individualizada que afectase directamente al contribuyente <sup>24</sup>.

La Constitución vino a romper con este esquema pacífico introduciendo un concepto genérico: prestaciones patrimoniales de carácter público. Con ocasión del establecimiento de la reserva de ley tributaria, artículo 31.3, la Ley Fundamental dispuso que «*sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*». Aunque no renunció a la utilización del concepto genérico de tributos (p. ej., art. 133.1) e incluso a los tipos ya indicados de tasas, contribuciones especiales e impuestos (art. 157), lo cierto es que la Constitución introdujo un concepto genérico que desbordaba la categoría tradicional de tributo.

La realidad ha ido, también, superando la tipificación clásica indicada. De una parte, las llamadas exacciones parafiscales se han reagrupado y tienen hoy un denominador común: ser exigidas coactivamente por entidades o sujetos que no son Administración Pública pero tienen una veta pública: Cámaras de Comercio, Colegios Profesionales, fedatarios públicos, Comunidades de Regantes, etc. En otras palabras, la Constitución, artículo 134.2, terminó con la figura de la parafiscalidad dentro de las Administraciones al exigir que la totalidad de los ingresos del sector público estatal fuesen incluidos en los Presupuestos Generales del Estado. Como hemos visto (nota 24) ya habían desaparecido científicamente a partir de la LGT (art. 26.2). Hoy, como acabamos de decir, la figura de la parafiscalidad sólo vive extramuros de las Administraciones Públicas en sentido estricto.

En otros planos distintos, surgen con alguna frecuencia prestaciones patrimoniales coactivas aunque su acreedor no sea una Administración. Son, principalmente, servicios públicos de verificación que han sido atribuidos a privados mediante la correspondiente concesión administrativa e incluso sin ella <sup>25</sup>.

Finalmente, los llamados tributos con fines no fiscales figura ambigua y contradictoria de la cual hay ejemplos en el círculo de las Comunidades Autónomas e incluso del Estado. Tienen una terminología confusa pero responden a las ideas de coactividad y prestación económica. Su nombre es, como se ha dicho, variado: cánones, derechos, exacciones, etc. En todos aquellos casos en que sean debidos por un acto ilícito deben considerarse como sanciones administrativas. Si su origen es una actividad lícita (aunque no sea deseable socialmente) estaremos en presencia de una prestación coactiva, es decir, de un tributo.

Como se ha indicado anteriormente, la Constitución estableció a efectos de reserva de ley un rótulo genérico: prestaciones patrimoniales de carácter público. No todos los elementos de una de estas prestaciones deben quedar cubiertos de la misma manera por la reserva de ley. La medida de

esta cobertura deberá fijarse por la doctrina y la jurisprudencia constitucional. Por lo que aquí respecta, la nueva Ley General debería contener alguna declaración reconduciendo todas estas figuras caracterizadas por su esencia coactiva, por su naturaleza económica y por su origen en un hecho lícito en el amplio concepto, ya citado, de prestaciones patrimoniales de carácter público.

### **5. Modernización de las Administraciones tributarias. Particular examen de los procedimientos administrativos y del establecimiento de acuerdos fiscales.**

La Ley General de 1963 dedicó una buena parte de su articulado a la regulación de los procedimientos administrativos y figuras de interlocución con los contribuyentes y en general con los sujetos pasivos (gestión, inspección, recaudación, consulta, colaboración social en la gestión, declaración de responsabilidad, etc.). A partir de esta fecha se ha producido una importante modernización en las relaciones Administración-contribuyente: información individualizada de los datos tributarios que tiene en su poder la Administración, máximo desarrollo de la colaboración bancaria en la recaudación, información de la doctrina administrativa a través de Internet, presentación telemática de declaraciones, asistencia administrativa individualizada para la realización de declaraciones, etc. Todo ello ha constituido un notable avance en las relaciones jurídico-tributarias. Es cierto que deberían precisarse y mejorarse algunos efectos de la actuación de los privados conforme a las respuestas dadas a consultas o a los datos facilitados por la Administración <sup>26</sup>, pero en general hay que juzgar como positivos los pasos dados en la línea que apuntamos.

La nueva Ley General tiene que afrontar una «modernización jurídica» que busque una mayor agilidad administrativa y una celeridad más presente en la mayor parte de los procedimientos. Todo ello compatible con las garantías alcanzadas en éstos tanto para los administrados como para la Administración, que incluso podrían superarse a través de la figura de los acuerdos fiscales.

Dentro de esta modernización ocupan un lugar muy destacado los acuerdos fiscales entendidos como la conjunción de voluntades de la Administración y el sujeto pasivo sobre una situación indeterminada o sobre el ejercicio de una opción fiscal. Su naturaleza es declarativa de manera que no generan obligación tributaria alguna o deberes fiscales que siguen teniendo su origen en la ley. Más concretamente, son negocios jurídicos de fijación, de concreción de lo ya existente.

La doctrina y el legislador han sido siempre recelosos con la admisión de esta figura. Se han presentado diversas razones en su contra y se ha dicho que son opuestos a los grandes principios de generalidad y no discrecionalidad. En mi opinión, no es así. Estos acuerdos se ofrecen a todos los sujetos pasivos (normalmente contribuyentes) que se encuentran en una determinada situación jurídica caracterizada por su indeterminación o a aquellos a los que una norma jurídica les permite el ejercicio de una opción fiscal. No hay pues transgresión del citado principio de generalidad. Tampoco puede decirse que un acuerdo fiscal es contrario al principio de no discrecionalidad ya que a diferencia de ésta no permite la elección entre situaciones distintas (A o B) sino sólo la concreción de lo que es indeterminado o de una opción establecida ya por la ley a favor del contribuyente. Es también inexacto vincular los acuerdos fiscales con el procedimiento de inspección. Es cierto que en

bastantes casos este procedimiento podría terminar con un acuerdo de esta naturaleza distinto, por tanto, del acta de conformidad actual con descubrimiento de deuda que supone el reconocimiento de un ilícito y la imposición de una sanción. Es decir, con un acuerdo fiscal. Más aún, sería una figura apropiada para determinadas situaciones en las que resulta prácticamente imposible llegar a un conocimiento exacto de las cosas. Pero tampoco hay que presentar los acuerdos que estudiamos como circunscritos exclusivamente al campo de la inspección.

La realidad normativa nos dice que no obstante las condiciones doctrinales poco propicias, el legislador va abriendo paso a situaciones de indeterminación o a opciones fiscales que son un presupuesto de hecho para los acuerdos a que nos referimos<sup>27</sup>. En definitiva, esta figura contribuiría a una justicia fiscal más fina al tener en cuenta las observaciones y la realidad de las situaciones. Sobre todo, vendría a abrir camino a la deseada celeridad administrativa superando en este plano la lentitud de determinados procedimientos administrativos. En este plano procedimental, los acuerdos tendrían las ventajas de la bilateralidad, de la instantaneidad sobre la técnica de fases sucesivas e, igualmente, la posibilidad de conocer la argumentación del interlocutor y de rectificación de las tesis propias con una mayor rapidez.

Desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, los acuerdos fiscales contribuirían también a una posición más conocida y a unos efectos, también, más ciertos que si tales acuerdos no existen. Esta afirmación es válida tanto para las situaciones indeterminadas como para las opciones fiscales.

En resumen, la nueva LGT debería acometer abiertamente la regulación de esta figura. En buena medida, sería elevar a categoría general la realidad que va surgiendo en las leyes específicas y que está ya, por otra parte, en los ordenamientos más modernos y avanzados de nuestro entorno. Una norma que debería buscar la máxima flexibilidad en cuanto a la iniciativa, alegaciones y aportación de datos y que debería fijar algún tipo de aprobación o control dentro de la Administración de manera que se disipase cualquier duda sobre posibles excesos en la conjunción de voluntades que se propone. Igualmente, y en mi opinión, sería conveniente limitar la iniciativa de proposición y conclusión de estos acuerdos que se proponen a los sujetos pasivos que no hubiesen actuado dolosamente.

## **6. Adecuación de las garantías legales del crédito tributario al sistema general de prelación de créditos.**

La LGT de 1963 estableció un sistema tradicional de garantías del crédito tributario. A partir de la consideración de la Administración Pública como un sujeto privilegiado distinguió una preferencia general frente a todos los acreedores (excepto los que tuviesen su crédito garantizado por derecho real debidamente inscrito) y diversas preferencias específicas y limitadas.

La nueva ley deberá adecuar estas garantías a la nueva ley concursal actualmente en tramitación parlamentaria en el Congreso. La preferencia general deberá formar grupo con otros créditos privilegiados con el techo que se señale por el legislador en la ley concursal citada. Las garantías

singulares y voluntarias no ofrecen problemas a la vista del Proyecto de ley citado. Las mayores dificultades pueden presentarse en relación con la titularidad de bienes afectos al pago de la deuda tributaria derivada de impuestos sobre la importación, transmisión y adquisición de tales bienes.

La nueva regulación tributaria debe, en mi opinión, distinguir claramente e incluso con ubicación separada, los supuestos de garantía legal del crédito tributario de los de responsabilidad fiscal por sucesión en actividades empresariales que en el actual texto ha dado lugar a numerosos conflictos <sup>28</sup>. Finalmente, deberá darse también una nueva normación a la llamada hipoteca legal tácita. La actual regulación del artículo 73 pensada para un sistema en el que las contribuciones territoriales rústica y urbana eran dos figuras importantes ha perdido hoy gran parte de su sentido. Los bienes y derechos inscribibles en un Registro público son hoy diversos y con un gravamen tributario también distinto. Por otra parte, en una nueva ordenación deberá coordinarse el tratamiento legal de la hipoteca legal y tácita a que nos referimos y el de la afección de bienes establecida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que es hoy el gravamen patrimonial de este tipo de bienes. Esta coordinación obligará, probablemente, a definir mejor la afección de bienes como derecho de garantía en relación con terceros.

### **7. Colaboración social en la gestión tributaria: utilidad y límites en el nuevo ordenamiento tributario.**

La LGT nace en una década en la que la interlocución Administración-Agrupaciones de Contribuyentes pudo resultar útil para el descubrimiento de hechos imposables y bases tributarias. La potenciación y modernización de la Administración tributaria, de una parte, y la convicción de que la Justicia tributaria exige la gestión y verificación individual de cada contribuyente llevaron, lógicamente, al abandono de las estimaciones globales de bases. La estimación objetiva de las bases en los beneficios empresariales es, desde hace tiempo, individual. Lo mismo puede decirse de la aplicación de los regímenes simplificados en la imposición indirecta. ¿Debe suprimir la nueva ley el capítulo de la colaboración social? No. Debe orientarlo a las posibilidades que ofrece hoy el ordenamiento tributario y enfocarlo a las necesidades específicas de los grupos de contribuyentes. Una fiscalidad más participativa es siempre conveniente, desde todos los puntos de vista, y sólo queda elegir adecuadamente los círculos donde se va a producir la colaboración.

De los medios previstos por la LGT actual <sup>29</sup> debe mantenerse la participación social en las campañas de información, difusión y educación tributaria. Sólo ventajas pueden derivarse de estas formas de colaboración. La conjunción de grupos de contribuyentes homogéneos (principalmente en la imposición de los beneficios empresariales y profesionales) y la acción de la Administración tienen que dar necesariamente resultados positivos.

La misma conclusión es válida para la consulta de los grupos de contribuyentes a la Administración y de ésta a aquéllos, tanto en la aplicación de preceptos concretos como en la producción o modificación de normas jurídicas.

Otras incorporaciones de las formas de colaboración que actualmente recoge la ley son más discutibles <sup>30</sup>. Hay que tener en cuenta que la asistencia a los contribuyentes en la realización de declaraciones así como la presentación en nombre de éstos de declaraciones y comunicaciones son actividades profesionales que exigen la titulación correspondiente y que genera responsabilidades específicas para el colaborador. No parece que puedan tratarse estas actividades estrictamente profesionales de forma igual, p. ej., a la información y difusión tributarias.

### **8. Necesidad de un nuevo sistema de recurribilidad. La conflictividad actual y el retraso en la solución de conflictos como un gran obstáculo para la realización de la justicia tributaria.**

Una solución razonablemente rápida de los conflictos tributarios es necesaria si queremos avanzar en el camino de la justicia fiscal e incluso si buscamos, también, que la tributación no sea un obstáculo para la adopción de decisiones económicas. El número actual de reclamaciones económico-administrativas, en torno a ciento cincuenta mil anuales, es preocupante y lleva necesariamente a una reflexión general <sup>31</sup>. Si se tiene en cuenta, además, que la productividad de los Tribunales Económico-Administrativos, de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional es muy aceptable parece claro que la cuestión que analizamos no tiene solución sólo con una mayor dotación de medios personales y materiales.

La primera pregunta ante esta situación es la posibilidad de reducir esta conflictividad en sus orígenes. La LGT actual tiene, lógicamente, mecanismos jurídicos que directa o indirectamente tienen esta finalidad. En primer lugar, el recurso de reposición de escasa efectividad como es sabido. En segundo término, la reducción en la sanción en un treinta por ciento en las actas de conformidad con descubrimiento de deuda. Es la medida más eficaz. En tercer lugar, la posibilidad de acudir al Tribunal Económico-Administrativo Central directamente sin recurrir previamente al Tribunal Regional, con la finalidad de acelerar todo el proceso, salvando la primera instancia. No parece que haya resultado una medida fecunda para la finalidad que examinamos. Su utilización ha sido muy escasa.

La nueva Ley General que se proyecta deberá, pues, buscar nuevas figuras que dando satisfacción a los interlocutores tributarios (Administración y contribuyentes) disminuyan la conflictividad a que nos referimos.

En esta línea, los acuerdos fiscales propugnados anteriormente serían un instrumento adecuado en las dos vertientes que apuntamos. En las situaciones de indeterminación y, especialmente, como terminación de los procedimientos de inspección evitaría situaciones conflictivas que ahora desembocan en un recurso. Hay que tener en cuenta para valorar esta afirmación que la posición actual de la inspección se mueva dentro de unos tipos de propuestas bastante rígidas <sup>32</sup>. La posibilidad de llegar a un acuerdo fiscal sin sanción para el contribuyente y sólo con los intereses de demora correspondientes flexibilizaría la actuación de la Inspección y del propio contribuyente abriendo un círculo más amplio de soluciones. Más aún, si el acuerdo se sometiese a la aprobación del Inspector-Jefe lo que supondría una responsabilidad compartida que favorecería la generación de tales acuerdos.

En relación con el segundo círculo de estos acuerdos (el ejercicio de opciones fiscales) la contribución a la reducción de la conflictividad sería siempre positiva. Hay que tener en cuenta, que la concesión de una opción por ley al contribuyente no elimina las incertidumbres de los presupuestos de hecho correspondientes de la opción misma y de su desarrollo que sí podría serlo a través de un acuerdo.

El segundo plano en el que la nueva ley debería actuar sería en el sistema de recursos. En primer lugar, en relación con el de reposición. Se trata de una figura no muy prestigiada pero que debe mantenerse porque hace posible la rectificación administrativa. No obstante, habría que suprimir la presentación de garantía por el recurrente para la suspensión de la ejecución del acto recurrido. El plazo de interposición y resolución, que lógicamente son y deben ser cortos, son incompatibles muchas veces con la laboriosidad de la búsqueda y presentación de garantías.

La vía económico-administrativa, y lógicamente los tribunales existentes actualmente deben mantenerse con las precisiones que veremos a continuación. Es cierto que estos órganos son administrativos pero no están sujetos a la interpretación y a la doctrina administrativa y están formados por funcionarios públicos de reconocida competencia. En la medida que la ciencia jurídico-tributaria avanza, la actuación de estos tribunales es más ajustada a derecho y su motivación es más judicializada. En mi opinión, las innovaciones que deberían estudiarse en esta vía serían las siguientes:

Primera, la competencia de estos tribunales debería circunscribirse a materias y actos que por su complejidad y dificultad jurídicas requiriesen la atención de un órgano colegiado y, en consecuencia, no debería extenderse a todas las reclamaciones que puedan presentarse como sucede actualmente. Es un planteamiento vinculado a la admisión del arbitraje tributario que estudiaremos seguidamente.

Segunda, debería ampliarse la competencia de los vocales individualmente considerados en relación con actuaciones y decisiones de menor trascendencia lo que permitiría una mayor productividad de los tribunales que examinamos.

La gran novedad que debería plantearse la nueva ley ante una conflictividad de dimensiones extraordinarias y un retraso importante hasta el final del proceso <sup>33</sup> sería el establecimiento del arbitraje tributario. Esta propuesta choca siempre con la idea extendida de que esta figura debe tener los caracteres y cumplir los requisitos del arbitraje convencional (Ley de 1988) o del arbitraje administrado (previsto ya en varias leyes mercantiles). Aquí se habla (y se defiende) un modelo arbitral distinto.

Parece necesario recordar que esta figura se caracteriza por tres notas: es una técnica de decisión de pretensiones, el árbitro es un sujeto independiente de las partes y no está incardinado en la Organización Judicial. A partir de aquí, el arbitraje que proponemos tendría las siguientes características:

- **Unipersonal.**

La celeridad necesaria ante la acumulación de reclamaciones y sencillez de las cuestiones que deberían someterse a él hacen no conveniente el arbitraje colegiado.

- **Obligatorio.**

Teniendo en cuenta que lo que se pretende es la creación de una vía de recurribilidad paralela a la actual (como veremos posteriormente) la obligatoriedad del arbitraje es evidente. La crítica más interesante que se hace a esta propuesta es, precisamente, contra esta característica. Se parte del modelo tradicional de arbitraje (Ley de 1988 y en menor medida del arbitraje administrado de las leyes mercantiles). Hemos visto ya que estos tipos no agotan todas las formas que puede adoptar esta institución. Más aún, el propio Derecho Tributario conoce ya diversas figuras arbitrales obligatorias <sup>34</sup>.

- **Independencia de las partes.**

La designación de árbitros se haría por concurso público entre licenciados en Derecho lo que llevaría a una deseada e imprescindible especialización. Su inamovilidad vendría, también, a garantizar la independencia y, en consecuencia, la imparcialidad.

- **Arbitraje de derecho.**

El arbitraje que se propone debe ser de derecho y no de equidad. El ordenamiento fiscal introduce ya la equidad en numerosos preceptos que tratan de adaptar las normas a contribuyentes de menor capacidad económica y organizativa y de mayores dificultades para la recepción de información y el cumplimiento de sus obligaciones y deberes fiscales. Por otra parte, la admisión de este tipo de arbitraje (de equidad) sería contrario al principio de igualdad tributaria: unos contribuyentes verían decididos conflictos conforme a la equidad y otros de acuerdo con el derecho estricto.

- **Recurso contra el laudo arbitral.**

Se daría ante el Juzgado de lo Contencioso competente. Los motivos del recurso serían tasados. Se trataría, en definitiva, de no convertir este recurso en una segunda instancia. Este recurso supondría, por otra parte, el cumplimiento del principio de tutela judicial efectiva.

- **No incardinación en la Organización Judicial.**

Esta nota constituye, lógicamente, uno de los caracteres del arbitraje. Permitiría establecer sus normas propias en las que deberían tener cabida los rasgos que se han considerado siempre como propios del arbitraje (sencillez y flexibilidad del procedimiento, poderes de disposición del árbitro, etc.), aunque no se consideren esenciales.

- **Hechos y situaciones impugnables ante el árbitro tributario.**

La posibilidad y conveniencia de establecer el arbitraje tributario se basa en la existencia de hechos y situaciones fiscales que por su sencillez, carácter repetitivo y necesidad de una verificación no compleja pueden ser resueltos por un órgano decisorio unipersonal a través de un procedimiento sencillo y flexible. La conflictividad fiscal de hoy nos ofrece numerosos ejemplos: valoraciones de bienes, concreción de situaciones indeterminadas, comprobación de módulos para la estimación objetiva o regímenes simplificados, admisión de gastos deducibles en IRPF, verificación de permanencia, cuantía de las tasas, imposibilidad de prestar determinadas garantías, aplicación de precios públicos y tributos parafiscales, cuantificación de intereses de demora, verificación de situaciones que abren paso a la estimación indirecta, etc.

En resumen, el establecimiento del arbitraje tributario vendría a abrir dos sistemas de recurribilidad: Tribunales Económico-Administrativos con recurso a los Tribunales Superiores de Justicia y Audiencia Nacional y, en su caso, al Tribunal Supremo. Es el sistema actual y quedaría reservado, como ya se ha indicado, para aquellos supuestos cuya complejidad y dificultad requiere la intervención de órganos colegiados. La segunda vía sería el árbitro tributario y recurso al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo y quedaría circunscrita a supuestos de menor complejidad, fácil verificación o que por su repetición continua o intervención previa de peritos permiten una decisión más fácil.

### **9. Hacia un nuevo Derecho Sancionatorio Tributario. Necesidad de dotar de contenido a la presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes. La información voluntaria y completa facilitada por los sujetos pasivos como causa de exoneración de responsabilidad.**

La actual LGT tiene un capítulo completo sobre regulación de las infracciones y sanciones. En su casi totalidad fue objeto de una nueva redacción por la Ley 25/1995, de 20 de julio. El juicio que merece es bastante aceptable, principalmente la incorporación de la interpretación razonable del sujeto pasivo junto con otros requisitos <sup>35</sup> como causa de exclusión de culpabilidad y, en consecuencia, de exoneración de responsabilidad. Además, la misma Ley de 1995 modificó el tratamiento de los ingresos voluntarios y extemporáneos excluyéndolos de las normas sancionatorias (al no considerarlos infracción) y sometidos a un recargo específico por ingreso fuera de plazo notoriamente más reducido que las sanciones pecuniarias mínimas.

Estas afirmaciones no suponen que las normas sancionatorias actuales no puedan ser perfeccionadas. En mi opinión, sí pueden serlo <sup>36</sup>. Sin entrar en un examen detenido de los puntos perfectibles, que excedería los límites de este trabajo, sí quiero detenerme en dos cuestiones concretas: la necesidad de dotar de contenido a la presunción de buena fe en la actuación de los sujetos pasivos y la exoneración de responsabilidad cuando éstos faciliten toda la información de su actividad económica a la Administración y colaboren regularmente con ésta.

La presunción de buena fe de los contribuyentes fue, en mi opinión, una de las aportaciones más importantes de la LDGC. Su juego jurídico después de cuatro años de vigencia de la ley ha sido casi inexistente. El solo hecho de que dentro de las actividades de comprobación o inspección se haga constar una infracción supone implícita y automáticamente su destrucción dado que la presunción citada tiene naturaleza *iuris tantum*. El Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario de 11 de septiembre de 1998 no contiene precepto alguno que permita considerar específicamente esta presunción. En definitiva, nada ha cambiado en relación con la situación anterior a la Ley de Derechos y Garantías. La Administración declara cometida una infracción, asume la carga de la prueba con las dudas que ya vimos al establecer esta figura, concretamente el artículo 145.3 de la LGT y el sujeto pasivo debe probar los hechos constitutivos de su derecho o su oposición a lo probado por la Administración.

Es pues necesario que se dote de contenido a la presunción de manera que se deba considerar específicamente si ha habido o no buena fe. Habrá supuestos en los que esta verificación no presente mayores problemas (casos de actuación dolosa). Las vías para acreditar la buena fe podrían ser dos: una subjetiva, al historial tributario del sujeto pasivo. Hay que presumir que un sujeto que viene cumpliendo correctamente sus obligaciones y deberes fiscales ha actuado de buena fe incluso en un caso aislado en que pueda presentarse una infracción. Sería, además, una forma de equilibrar el juego de la conducta del sujeto como criterio de graduación de la sanción. El Reglamento del Régimen Sancionador toma sólo en consideración la reincidencia para agravar la sanción, aunque sea la sanción mínima. Es difícil verificar que esta sanción establecida sin consideración subjetiva alguna, sea un suelo inamovible.

La vía objetiva estaría constituida por varios hechos que permitirían considerar la actuación de los sujetos como de buena fe. Ya la LGT dio un primer paso, lógico, con las consultas tributarias. Quien actúa conforme a ellas queda exonerado de responsabilidad. La Ley de Derechos y Garantías ha avanzado en la línea de mejorar e intensificar la información de la Administración: textos actualizados de normas, contestaciones a consultas, resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia, suministro de información a petición de los interesados, etc. Parece lógico que el incumplimiento de estos deberes por parte de los órganos administrativos pueda generar en los contribuyentes una conducta de buena fe. Los ejemplos podrían multiplicarse. De cualquier manera, el aspecto más importante sería tener en cuenta la gran diferencia en capacidad de organización y de recepción de información de los sujetos pasivos en una materia tan compleja como la fiscalidad. En definitiva, dar entrada en este círculo al principio de proporcionalidad. Lo que puede entenderse como una actuación de buena fe en un sujeto organizativamente pequeño no puede admitirse en un contribuyente de capacidad mayor obligado a una diligencia superior.

La segunda gran cuestión a la que quiero referirme en relación con el Derecho Sancionatorio es el efecto exonerador que, en mi opinión, deberá producir el suministro voluntario y completo por el sujeto pasivo de toda la información de interés tributario. Se trata de una propuesta importante que debe ser juzgada cuidadosamente, teniendo en cuenta diversos aspectos. En primer lugar, conviene recordar que la actividad tributaria (obligaciones y deberes a cargo del sujeto pasivo) es jurídicamente individualizada. Es decir, cada hecho fiscal produce normalmente sus propios efectos separados de cualesquiera otros. Este planteamiento jurídico es imprescindible. Sitúa la obligación tributaria dentro del Derecho de Obligaciones, de su lógica y de las garantías que ofrece a todo deudor. Más concretamente, supone que para el nacimiento de una obligación o deber concreto tiene que darse un hecho generador específico y que como tal es impugnabile ante los tribunales. Este planteamiento supone romper con la tesis de la situación de sujeción permanente al Poder Tributario. Esta doctrina es cierta en un plano político pero no jurídico. En éste, entre el Poder Tributario abstracto y la obligación tiene que darse un hecho generador.

Desde este plano jurídico interesa considerar el elemento de culpabilidad que determina la existencia o no de infracción y la graduación de la sanción en su caso. Hay que recordar que la tributación, principalmente, en el campo de las actividades económicas (empresariales y profesiona-

les) presenta una notable complejidad y da lugar a interpretaciones diversas en bastantes aspectos concretos. Los continuos cambios normativos y la conflictividad permanente no hacen más que avallar esta afirmación.

Una actividad de colaboración en el sujeto pasivo tiene que tener su reflejo en la falta de culpabilidad y por ello en la exoneración de responsabilidad. Más concretamente, el suministro completo y regular de toda la información económica de un sujeto con producción de efectos fiscales debería llevar a esta exoneración. En consecuencia, las rectificaciones en las declaraciones y autoliquidaciones de los sujetos no tendrían la naturaleza de infracciones y quedarían sólo sometidas al pago de los intereses de demora correspondientes. Este efecto exigiría, como requisito subjetivo, que el contribuyente no hubiese actuado dolosamente en sus relaciones con la Administración. Su historial tributario debería servir de legitimación y abrir paso a esta figura de colaboración continuada.

Los argumentos a favor de esta tesis son varios. En primer lugar, nuestro ordenamiento conoce un precepto más limitado que el que aquí se propone que ha dado un resultado aceptable y ha tenido buena acogida en la doctrina y jurisprudencia. El sujeto que presenta una declaración veraz y completa y practica la correspondiente autoliquidación amparándose en una interpretación razonable de la norma queda exonerado de responsabilidad<sup>37</sup>.

En segundo término, la colaboración de los sujetos infractores con el Poder Sancionatorio (en este caso con el Poder Tributario) ha sido siempre un hecho que ha reducido la sanción. Incluso, la «colaboración» mínima y peculiar de no recurribilidad reduce la sanción en un treinta por ciento. Que la actitud del contribuyente tienda a evitar la infracción misma facilitando toda la información posible a la Administración acreedora es más merecedor de reconocimiento que el primer supuesto (colaboración *a posteriori*).

En tercer lugar, la vertiente económica de la tributación nos presenta a ésta como un fenómeno de flujo continuo. Ésta es la diferencia con el plano jurídico, antes citado, de hechos aislados y cada uno con sus efectos propios. Esta característica económica de producción y permanencia de datos sin solución de continuidad propia de la actividad empresarial y profesional da a la información voluntaria, regular y completa un interés indudable para la Administración tributaria. Todo ello legitima el derecho a la exoneración de responsabilidad que aquí se propugna.

## NOTAS

<sup>1</sup> No creo que sea necesario entrar en el debate de si estas normas constituyen o no «normas típicas de Derecho codificado», como ha hecho con respuesta afirmativa el Tribunal Constitucional (S. 76/1992). Basta con que se consideren, lógicamente, como normas de aplicación general para que puedan considerarse «Hacienda general» en el sentido del artículo 149.1.14.º de la Ley Fundamental.

- <sup>2</sup> Este principio de reserva de ley tributaria tiene, como es sabido, otra formulación desde un plano competencial en el artículo 133.1 de la misma Ley Fundamental: «*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*».
- <sup>3</sup> Normalmente, se pasó al estudio de estos principios sin detenerse mucho en que tenían sólo una cobertura legal. Incluso se entró en el estudio del artículo 10 de la Ley General como si, ciertamente, estableciese el principio de reserva de ley.
- <sup>4</sup> Esta LDGC señala como principios tributarios los de «capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad».
- <sup>5</sup> La Ley General de 1963 siguió esta línea de establecer ella misma una reserva de ley; su artículo 10, como es sabido, dispone que se regularán, en todo caso, por ley el hecho imponible, el sujeto pasivo, exenciones... y otros elementos tributarios que se detallan con toda prolijidad por el citado precepto. Una buena parte de la doctrina española ha visto en este artículo de la LGT la reserva de ley a que nos referimos. En mi opinión, y por las razones expuestas, esto no es posible. La corriente doctrinal que aquí no se acepta se explica en buena medida por la falta de Constitución hasta 1978 y por una escasa atención a la reserva de ley como figura estrictamente constitucional.
- <sup>6</sup> La reserva de ley tributaria es calificada por el Tribunal Constitucional y la doctrina como relativa siguiendo la conocida clasificación que en su día hizo MORTATI. Entre los elementos cubiertos por la reserva no están p. ej., los plazos de prescripción y caducidad. Si una ley ordinaria (como hace la LGT en su art. 10) trata de establecer una reserva sobre ellos no vale como tal pero sí como preferencia expresa en tanto no sea deslegalizada. La realidad de las normas tributarias hace que el legislador vaya más allá en la regulación por ley que lo que supondría una estricta aplicación de la reserva, aunque inevitablemente haya excepciones concretas. La importancia de la fiscalidad termina por conducir, afortunadamente, a esta situación.
- <sup>7</sup> Ésta es la línea seguida hasta ahora por las Comunidades forales. El reciente Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone en su artículo 3 que «*Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria: a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico*».
- <sup>8</sup> Artículo 6.4: «*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 hubiera tratado de eludir*».
- <sup>9</sup> La LGT después de prohibir la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible afirma en su artículo 24 que «*para evitar el fraude de ley 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 impuesto, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible...*» (nueva redacción del precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio).
- <sup>10</sup> Actos societarios para realizar transmisiones, realización continua y sistemática de ventas con pacto de retro, fraccionamiento sistemático de donaciones entre los mismos sujetos, provocación artificial de minusvalías en títulos de renta fija con separación de capital e intereses, minusvalías en títulos con compra simultánea de valores homogéneos, etc.
- <sup>11</sup> El legislador español ha dado pasos muy aceptables en la línea de clarificación de situaciones en relación con el fraude de ley y establecimiento de requisitos de ahorro fiscal. En el primer aspecto, la separación de la figura de la simulación que no impide en ningún caso que el gravamen se efectúe conforme al hecho imponible efectivamente realizado (art. 25 LGT). Es una solución lógica y justa que, por lo demás, es una consecuencia de la potestad de calificación que tiene atribuida la Administración tributaria. De los requisitos de delimitación citados hay varios ejemplos en nuestro ordenamiento: la acumulación de donaciones realizadas en tiempo inferior a tres años, la no consideración de pérdida patrimonial cuando el contribuyente haya adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a la transmisión, la sujeción a retención de la parte del premio de una transmisión de activos financieros que equivalga al cupón corrido efectuada dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón, la sujeción de la transmisión de valores en determinados supuestos a los tipos de la transmisión de inmuebles, etc.

- <sup>12</sup> Estimación objetiva de beneficios, declaración simplificada, unificación de los gastos de difícil justificación en un porcentaje fijo y apriorístico, régimen simplificado, recargo de equivalencia, etc.
- <sup>13</sup> Como es sabido, la LDGC estableció ya acertadamente esta exigencia de proporcionalidad. Su sitio, ahora, debe estar en la Ley General más aún si tenemos en cuenta que ésta absorberá el contenido de la LDGC.
- <sup>14</sup> Dice exactamente el artículo 8 de la Ley General que *«Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio, o a virtud de los recursos pertinentes»*.
- <sup>15</sup> Ésta era la razón de que la mayor parte de los conflictos sobre la aplicación de esta presunción se daban en los escasos tributos donde regía todavía el régimen de liquidación administrativa.
- <sup>16</sup> La LGT establece la carga de la prueba en los siguientes términos: *«tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo»*.
- <sup>17</sup> Nuevamente redactado por la Ley 10/1985, de 26 de abril.
- <sup>18</sup> La primera parte es correcta: las actas y diligencias son documentos públicos. Desde el momento que los Inspectores de Hacienda del Estado son funcionarios públicos tiene necesariamente que ser así.
- <sup>19</sup> Que como ya vimos obliga a probar el hecho en que se fundamenta el derecho que se alega.
- <sup>20</sup> La sentencia contiene afirmaciones que podrían entenderse contradictorias. Concretamente, no contestaba de manera tajante a la pregunta de si el precepto impugnado constituía una presunción *iuris tantum* y en consecuencia invertía la carga de la prueba.
- <sup>21</sup> El artículo 31.3 de la Constitución Española de 1978 dispone, como es sabido, que *«todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...»*.
- <sup>22</sup> La LGT y el RGR han buscado celosamente las mayores garantías para la Administración acreedora lo cual es lícito y lógico pero deberían haberse buscado también mecanismos de reequilibrio para que el definitivamente incido hubiese sido el contribuyente.  
El aspecto más favorable a una consideración del contribuyente como figura clave y sobre el que debe centrarse la acción administrativa de cobro es la declaración legal que *«salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria»*. En otras palabras, en el campo de la responsabilidad que es una extensión creciente hay que declarar previamente fallido al contribuyente antes de dirigirse contra el responsable. En la realidad de nuestro ordenamiento, la extensión de la responsabilidad solidaria ha atenuado bastante la citada subsidiariedad.
- <sup>23</sup> Esta línea de cesión de facultades y puesta a disposición de mecanismos públicos a favor del sujeto no contribuyente que ha pagado la deuda está ya iniciada en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas. Aunque no con la claridad, rotundidad y extensión que se indica en el texto, esta norma dispone lo siguiente: *«Procedimiento de las reclamaciones sobre repercusión tributaria. 1. Se regirán por lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, por las normas relativas al procedimiento en única o primera instancia, las reclamaciones tendentes a hacer efectivos u oponerse a actos de repercusión tributaria obligatoria o al reembolso de tributos satisfechos por sustitutos del contribuyente»*. Más adelante, continúa el mismo precepto: *«Los pronunciamientos del Tribunal, una vez hayan adquirido firmeza, surtirán efectos de cosa juzgada extensivos a la Administración Pública en general...La ejecución de la resolución deberá solicitarse por el interesado, cuando sea firme, ante el Tribunal que haya conocido de la reclamación en primera o única instancia»*.
- <sup>24</sup> La utilización de un servicio público o del dominio público daba lugar a una tasa. El aumento de valor de los bienes o el beneficio especial consecuencia de una obra pública o del establecimiento de un servicio público generaba una contribución especial. Finalmente, los tributos exigidos sin «contraprestación» y sí sólo por una manifestación concreta de capacidad económica se calificaban como impuestos.  
La LGT dio un paso más en su intento de sistematización y refiriéndose a un campo siempre controvertido como el de la parafiscalidad dispuso lo siguiente: *«Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al*

*sujeto pasivo*» (art. 26.2). A partir de este precepto las citadas exacciones parafiscales exigidas por la Administración quedaban amparadas científicamente en otros bloques: si eran exigidas sin consideración a servicios de la Administración pasaban a integrarse en los impuestos. Si, por el contrario, se generaban por la prestación de tales servicios, quedaban incluidas en el concepto y en el grupo de las tasas. Las exacciones parafiscales sólo tenían ya sentido, a partir de la LGT como figuras coactivas exigidas por sujetos que realizaban función pública fuera de la Administración.

- 25 P. ej., la Inspección Técnica de Edificios.
- 26 Habría que precisar alguno de estos efectos. P. ej., la actuación conforme a los datos proporcionados por la Administración. Es cierto que gran parte de los mismos son conocidos por los contribuyentes, pero otros se refieren a actuaciones de terceros y otro grupo son de verificación difícil para contribuyentes pequeños y medios. Podría establecerse una exoneración de responsabilidad para quien actuase conforme a tales datos. Igualmente, podrían darse efectos generales a las consultas tributarias no limitándolas subjetivamente en la línea de exoneración de responsabilidad ya apuntada.
- 27 Entre las situaciones de indeterminación pueden citarse las dificultades transitorias de tesorería, cuantificación de las relaciones públicas con clientes, los usos y costumbres de la localidad y de las empresas a efectos de deducción de gastos, los derechos especiales de los promotores, algunos ingresos notoriamente irregulares, las diferencias entre estimación objetiva y directa a efectos de ganancias patrimoniales no justificadas, los acuerdos de quita parcial o espera en los procesos concursales, etc.
- En el otro campo, las opciones que la ley concede al contribuyente, también podrían citarse numerosos ejemplos: acuerdos de valoración de inmuebles, aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto al establecido por la ley, acuerdos de valoración de operaciones con entidades o personas vinculadas, opciones de régimen fiscal para entidades sin fines de lucro (proyecto de ley), dación en pago, imputación temporal de ingresos, valoración de bienes embargados hecha por el titular de los mismos, etc.
- 28 La regulación, hoy, como es sabido, está hecha dentro de la sección correspondiente a las garantías (sección 5.ª del capítulo V) del Título II.
- 29 Modificada, actualizada y desarrollada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, Ley 25/1995, de 20 de julio, y Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, de creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- 30 El artículo 96.1 se refiere expresamente a la «asistencia en la realización de declaraciones» y a la «presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios».
- 31 Por otra parte, parece que la mayor informatización de la Administración tributaria produce también un aumento de conflictividad.
- 32 De comprobado y conforme, de regularización de la situación tributaria sin descubrimiento de deuda, de conformidad y de disconformidad.
- 33 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia o de la Audiencia Nacional.
- 34 La Junta Arbitral regulada en la LOFCA para dirimir los conflictos tributarios entre el Estado y las CC.AA. y entre éstas entre sí es un claro ejemplo. La tasación pericial contradictoria es otra figura arbitral obligatoria para la Administración Pública cuando la proponga el sujeto pasivo. Finalmente, en el campo comunitario, el arbitraje para la corrección de beneficios de empresas asociadas previsto en el Convenio 90/436/CEE, es también obligatorio. Recientemente, el Convenio para evitar la doble imposición entre Austria y Alemania, de 24 de agosto de 2000, establece ya, también en el Derecho Tributario Internacional esta misma obligatoriedad.
- 35 Declaración veraz y completa y realización en su caso de la correspondiente autoliquidación.
- 36 Debería hacerse una nueva definición de las infracciones de manera que quedase clara la exigencia de negligencia por parte de los sujetos pasivos. Aunque esta tesis ha terminado por imponerse gracias a los esfuerzos de la doctrina y la jurisprudencia algo tan esencial y clarificador como la necesidad de negligencia mínima debería volver a la ley general. Igualmente, debería declararse la no imposición de sanciones en las infracciones simples cuando no hayan causado lesión económica para la Administración ni perturbado la gestión tributaria ni actuado dolosamente. Finalmente, y por citar un último ejemplo, sería conveniente una regulación directa y general de las infracciones continuadas.

En el campo de las sanciones, deberían superarse las dudas que presenta actualmente la reducción del 30 por 100 de la cuantía de la sanción a los supuestos de naturaleza no pecuniaria. Una segunda modificación debe concretarse en una nueva regulación de la condonación de sanciones que actualmente es confusa y, probablemente, contraria al principio de igualdad tributaria.

- <sup>37</sup> La LGT vigente, artículo 77.4.d), establece que las acciones y omisiones tipificadas en las leyes como infracciones no darán lugar a responsabilidad «cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios». Se trata de una declaración de exoneración que exige un presupuesto genérico (haber puesto la diligencia necesaria) y que como todos los hechos generales puede ofrecer y lo hace en ocasiones, una prueba difícil. Este precepto añade a continuación la declaración que aquí interesa: «En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma». Interesa reiterar aquí que este caso específico constituye un buen precedente de la solución que aquí se propone: información completa y buena fe deben constituir una conducta de exoneración de responsabilidad.