

**JAVIER M.<sup>a</sup> TELLO BELLOSILLO**

*Inspector de Finanzas del Estado (Excedente)  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad  
Carlos III de Madrid*

**Extracto:**

**L**A Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes constituye un hito importante en la historia de nuestro Derecho Tributario, pues no en vano introduce novedades sustanciales en instituciones básicas de nuestro ordenamiento. Así, la reducción a cuatro años de los plazos de prescripción, la equiparación de los intereses de demora activos y pasivos, la limitación temporal de las inspecciones, la suspensión automática de las sanciones impugnadas, la separación del procedimiento sancionador respecto a los demás o la conversión en opcional de la primera instancia de la vía económico-administrativa, transformaciones que merecen alguna reflexión. Si a ello se añade el esfuerzo compilador y la vocación programática de la ley, debe comprenderse que ésta es una norma básica y que, en un futuro, puede convertirse en el centro de gravedad de una próxima reforma de la Ley General Tributaria.

A su estudio y valoración se dedican las próximas líneas, que no ocultan en ningún caso, las insuficiencias detectadas en esta norma.

---

## Sumario:

---

### I. Introducción.

1. Rasgos fundamentales de la ley.
2. Estructura de la ley.
3. Parte innovadora.

### II. Parte general.

1. Ámbito subjetivo.
2. Principios generales.
3. Catálogo de derechos.
4. Normativa tributaria.

### III. Parte especial.

1. Información y asistencia al contribuyente.
2. Devoluciones y reembolsos.
3. Derechos y garantías en los procedimientos tributarios.

### IV. Los procedimientos tributarios en particular.

1. Derechos y garantías en el procedimiento inspector.
2. Derechos y garantías en el procedimiento de recaudación.
3. Derechos en el procedimiento sancionador.
4. Recursos y reclamaciones.

## I. INTRODUCCIÓN

El pasado día 27 de febrero se publicó en el BOE la Ley 1/1998, de 26 de febrero, Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), en la que cristaliza uno de los objetivos más importantes de política fiscal del Gobierno. La LDGC ha perseguido como su finalidad esencial el facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones mediante el fortalecimiento de su seguridad jurídica ante la Administración y procurando reequilibrar las relaciones entre el Fisco y los ciudadanos. Su contenido resulta extremadamente interesante, no sólo por su carácter innovador, sino también por su mentalidad programática y compiler.

### 1. Rasgos fundamentales de la ley.

La preocupación por reforzar los derechos del contribuyente ha conducido a la fórmula de una ley específica, desechando la posibilidad de que el catálogo de derechos del contribuyente quede integrado dentro de la Ley General Tributaria (LGT), al menos por el momento, sin perjuicio de una futura integración ya apuntada por la exposición de motivos de la ley. Así pues, mientras dure esta dualidad normativa y la LGT y la LDGC estén obligadas a convivir en yuxtaposición, será necesario desplegar un especial esfuerzo integrador por parte de la Administración Tributaria para evitar, en el plano de la gestión, que los desajustes técnico-jurídicos afecten negativamente a los contribuyentes.

En todo caso, las innovaciones de la LDGC deberán, cuanto antes, quedar incorporadas, tanto a la LGT, como a las demás disposiciones generales del ordenamiento tributario -Reglamento General de Inspección de los Tributos, Reglamento General de Recaudación, Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, futuro Reglamento de Infracciones y Sanciones, etc.-, pues de otra forma el riesgo de desintegración de nuestro Derecho tributario es excesivo y acabará repercutiendo negativamente en la seguridad jurídica del contribuyente.

Por el contrario, la autonomía de la LDGC le otorga un loable carácter didáctico al tiempo que le imprime una especial eficacia, ya que el recoger todos los derechos y garantías que asisten a los interesados frente a la Administración Tributaria en una sola disposición normativa facilita el conocimiento de su contenido a los destinatarios de dicha norma, lo que sin duda debe valorarse positivamente, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica, pues quien facilita su conocimiento está facilitando indirectamente su ejercicio por los ciudadanos.

La ley, por otra parte, ha tenido una triple vocación: la innovadora, la programática y la recopilatoria. Si bien en un primer momento es la tarea innovadora la que más importancia puede tener, el paso del tiempo hará decaer su interés y, paralelamente, elevará la importancia del elemento programático y del recopilatorio. Es por ello que, al tiempo de estudiar esta ley, resulta muy recomendable no perder de vista este carácter tripartito que ayuda a valorar, también, la parte de la ley que no innova, evitando una crítica fácil poco acertada. Basta recordar que en el ámbito de las relaciones con la Administración Tributaria uno de los mejores servicios que se puede prestar al contribuyente es el de sistematización en una norma única del conjunto de cosas que necesita conocer para defender adecuadamente sus derechos e intereses, cosas que se encontraban dispersas por un cuasi infinito conjunto de disposiciones de todo rango.

## 2. Estructura de la ley.

La LDGC está estructurada, desde el punto de vista del fondo, en dos grandes partes. La primera parte que podríamos denominar «Parte General» a la que se destinan los artículos contenidos en el Capítulo I, esto es, los artículos números 1 a 4, ambos inclusive.

La segunda parte constituida por los sucesivos capítulos de la ley podríamos denominarla «Parte Específica» o «Derechos y Garantías en particular», y en ella se viene a establecer el contenido concreto de cada uno de los derechos y garantías que asisten a los contribuyentes. Sin embargo, dentro de esta segunda parte algunos preceptos reiteran principios de carácter general que, o bien están ya en la primera parte, o bien debieran estar en la misma en la medida en que responden a ese principio de generalidad en la ordenación y aplicación del sistema tributario.

A su vez, la primera parte o «Parte General», esto es, el Capítulo I de la ley, está dedicado a cuatro materias diferentes: el objeto y ámbito de aplicación, los principios generales que deben regir la ordenación y aplicación del sistema tributario, el catálogo de los derechos que asisten a los contribuyentes y, por último, las reglas generales esenciales que debe respetar el ordenamiento tributario desde el punto de vista de técnica normativa.

La segunda parte está estructurada de forma que tienen cabida en ella cinco grupos de derechos y garantías que asisten a los contribuyentes: los relacionados con el derecho de información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los relativos a las devoluciones y reembolsos, los referentes a los procedimientos tributarios en general, los relacionados con los procedimientos tributarios en particular y, por último, los que hacen referencia a los derechos y acciones impugnatorias.

### 3. Parte innovadora.

Uno de los ejercicios especialmente útil en el estudio de la LDGC es el consistente en delimitar su parte innovadora, la cual, en buena lógica, encierra un especial interés a plazo corto. Sin perjuicio de un estudio pormenorizado posterior, la relación de materias objeto de novedosa regularización sería, básicamente, la que sigue:

- 1.º Plazo de prescripción de derechos y acciones de la Administración y de los contribuyentes.
- 2.º Devoluciones de ingresos indebidos tributarios y devoluciones de oficio tributarias.
- 3.º Reembolso de los costes de las garantías prestadas a efectos suspensivos.
- 4.º Dentro del procedimiento de inspección lo que se refiere a la duración máxima de las actuaciones inspectoras y, asimismo, en lo tocante al derecho del inspeccionado al lograr la extensión de las actuaciones de carácter parcial.
- 5.º En el seno del procedimiento de recaudación las novedades se centran en el carácter no ejecutivo de los embargos practicados en relación con deudas no firmes y, en segundo lugar, lo referente a la concatenación de la suspensión de la ejecución de actos tributarios impugnados.
- 6.º En el procedimiento sancionador las dos novedades sustanciales se refieren a la separación del procedimiento sancionador respecto al de comprobación y, por otra parte, a la apuesta definitiva por la inejecutividad de las sanciones tributarias no firmes. No obstante, constituye una novedad sustancial, regulada fuera de los artículos dedicados al procedimiento sancionador, la nueva regulación de la exoneración de responsabilidad en los casos en que la conducta del contribuyente se ajuste a un criterio administrativo explícito.
- 7.º La vía económico-administrativa sufre un cambio importante al convertirse en opcional la primera instancia cuando corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o a los Tribunales Económico-Administrativos Locales.

## II. PARTE GENERAL (Capítulo I)

### 1. **Ámbito subjetivo.** (Artículo 1)

La LDGC ha tenido el acierto de fijar un ámbito subjetivo máximo, tanto en la parte pasiva de la relación jurídico-tributaria -la que afecta al contribuyente- como en el lado activo de dicha relación, esto es, el que se refiere a la Administración Tributaria.

Por ello establece de forma expresa que su contenido resultará de aplicación a las relaciones que los contribuyentes mantengan con cualquiera de todas las Administraciones Tributarias existentes, esto es, la Estatal, la Autonómica y la Local. Este planteamiento tiene algunas curiosidades dignas de ser tenidas en cuenta que derivan de la aplicación de determinados derechos reconocidos en la ley a favor de los contribuyentes en relación con las Administraciones Tributarias Autonómicas y Locales, como pueda ser el caso de la formulación de consultas vinculantes, la realización de acuerdos previos de valoración. La falta de tradición de estas Administraciones en este tipo de actuaciones permite observar con escepticismo la eficacia de estos preceptos, sin perjuicio del carácter positivo que su generalización tiene.

Desde el lado pasivo de la relación jurídico-tributaria, la norma es igualmente ambiciosa y hace predicables los derechos en ella contenidos respecto de todos aquellos que, directa e indirectamente, lleguen a ocupar el lado pasivo de dicha relación en cualquier momento. Ésa es la razón por la que el propio artículo 1.3 establece que el término «contribuyentes» utilizado en dicho cuerpo legal pierde su acepción técnica recogida en el artículo 31 de la LGT, para convertirse en una palabra aglutinadora que resulta igualmente aplicable a los sujetos pasivos, a los retenedores, a los responsables, a los sucesores, a los representantes o a los obligados a prestar información, etc., acuñándose en Derecho positivo un contribuyente de significación mucho más coloquial que la tradicional.

Por estas razones cabe afirmar que el ámbito subjetivo, tanto activo como pasivo, es el mayor de los posibles, en tanto en cuanto pretende alcanzar a todas las Administraciones Tributarias y a todo obligado tributario en el sentido más amplio de la palabra.

### 2. **Principios generales.** (Artículo 2)

La LDGC, en su artículo 2 y bajo un título un tanto sorprendente -*Principios generales en particular*- realiza una transposición sistemática y técnicamente correcta de los principios constitucionales que informan la ordenación y la aplicación del sistema tributario, recogidos en los artículos 31 y 133 de la Constitución Española. La disposición final primera de la LDGC sustituye el artícu-

lo 3 de la LGT, que señala: «*la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlas y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria*», por el número 1 del artículo 2 de la propia LDGC. Dicha sustitución con ser muy correcta resulta incompleta, al no trasladar a la LGT, precisamente, lo mejor del citado artículo 2, que es número 2 dedicado a predicar la aplicabilidad de los principios constitucionales, no sólo a la ordenación de los tributos, sino también a su aplicación.

La ley, sensible a la relevancia que la gestión tributaria tiene en este tiempo, introduce una interesante distinción entre la función de ordenación del sistema tributario y la de su aplicación, distinción ausente en la LGT y en la Constitución Española, recordando, específicamente, que los principios constitucionales son directamente aplicables a esta última. Es más, es en el campo de la gestión tributaria en el que los derechos de los contribuyentes se ven más directamente afectados y, en consecuencia donde el ciudadano está necesitado de mayor protección. Sin embargo, la ley no contiene, en su parte programática ni en la parte dedicada al régimen sancionador, una declaración expresa en la que se recuerde la aplicación directa al ámbito sancionador tributario de los principios constitucionales de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva, en los términos en que lo ha expresado la doctrina del Tribunal Constitucional.

En relación con la aplicación del sistema tributario, la LDGC, de manera novedosa, exige que las actuaciones administrativas respondan al principio de proporcionalidad, que si bien es muy plausible como criterio general, resulta ilusorio en la práctica por pertenecer al género de los conceptos jurídicos indeterminados. Ésa es la experiencia que se desprende de algunos precedentes muy conocidos como son los artículos 128.3 y 142.3 de la LGT redactados por la última ley de reforma parcial, la Ley 25/1995, de 20 de julio; preceptos que habilitan a sus órganos de inspección y a los órganos de recaudación para adoptar medidas cautelares, que en todo caso deberán ser proporcionadas. Todo ello aconseja bajar del plano puramente genérico e introducir en el plano reglamentario criterios concretos que delimiten el alcance de la actuación administrativa con el único fin de evitar la injusticia derivada de la falta de proporcionalidad. Al menos ahora, la obligación de respetar la proporcionalidad se predica de toda actuación administrativa y no sólo de las actuaciones cautelares tan excepcionales. Por ello, entiendo que el principio de proporcionalidad deberá informar la actuación administrativa sancionadora, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo (Sentencia de 18 de junio de 1984), lo que ha de tener especial reflejo en las actuaciones de tipificación y de graduación.

### 3. Catálogo de derechos. (Artículo 3)

En el artículo 3 de la ley se recoge una relación no taxativa de los derechos que asisten a los contribuyentes en sus relaciones con cualquiera de las Administraciones Tributarias españolas, relación que está especialmente traída del contenido de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. La extrapolación que se hace de dicho texto legal a la ley resulta algo errática y es posteriormente muy mati-

zada a la hora de desarrollar y determinar el contenido concreto de cada uno de estos derechos en el ámbito tributario. A mi juicio, resulta más interesante tratar en profundidad cada uno de estos derechos posteriormente, que reflexionar sobre la propia enumeración contenida en el artículo 3.

#### 4. Normativa tributaria. (Artículo 4)

Por último, dentro del Capítulo I que hemos denominado «Parte General», el artículo 4 de la ley, también de manera reiterativa, fija los principios básicos de la técnica normativa tributaria, de los cuales únicamente creo que merece la pena destacar los siguientes aspectos:

- La obligatoriedad de que toda norma, sea legal o reglamentaria, que modifique disposiciones normativas tributarias de cualquier rango, contenga una relación expresa y específica de todas las normas derogadas. El principio ya existe en nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues de él se ocupa el artículo 16 de la LGT *«toda modificación de Leyes o Reglamentos Tributarios contendrá una relación completa de las normas afectadas»*, si bien no está de más reforzar su exigencia incorporándolo a la LDGC, para ver si con dicha reiteración se consigue su cumplimiento. Sin embargo nos permitimos dudar de la eficacia de dicha reiteración en la medida en que la propia LDGC viene a incumplir la obligación de contener una relación expresa de todas las normas derogadas, y así no deroga los artículos del Reglamento General de la Inspección relativos a la duración máxima de actuaciones (art. 31 RGI), a la posibilidad de inicio a instancia del interesado de actuaciones inspectoras de carácter general (art. 29 RGI); ni tampoco lo cumple en materia recaudatoria al no derogar o modificar los artículos 110 y ss. del Reglamento General de Recaudación donde se reconoce el carácter ejecutivo de los embargos tributarios, etc.
- El segundo de los aspectos que resulta especialmente interesante, es el relativo al principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables, ya que la ley se inclina definitivamente por considerar, a estos efectos, que las normas tributarias que establecen recargos gozarán de retroactividad bajo el principio de norma más favorable, de la misma forma que gozan de retroactividad las disposiciones sancionadoras. La importancia de este precepto radica en que el imperativo constitucional (art. 9.3 de la CE) obliga a hacer retroactivas las normas más favorables de carácter sancionador exclusivamente, pero no las normas no sancionadoras como las encargadas de fijar los recargos tributarios.

Resulta también interesante esta equiparación en materia de retroactividad entre normas sancionadoras y normas de recargos, porque pudiera estar viniendo a reconocer una afinidad sustantiva entre las sanciones tributarias y los recargos -dado el carácter disuasorio y penalizador de ambas- que diera lugar a la prosperabilidad de la tesis que establece que los recargos tributarios deben tener el mismo tratamiento que las sanciones en lo referente al procedimiento para su imposición y para su ejecución, especialmente en lo relativo a



la obligación de dar audiencia y plazo de alegaciones, en el primero, y a la suspensión de su ejecutividad sin necesidad de aportación de garantía cuando sean objeto de recurso o reclamación, en el segundo.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el particular en la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, y de su lectura se extrae la idea de equipación entre sanciones y recargos cuando su cuantía es similar, a los solos efectos del procedimiento para su imposición, el cual, en todo caso, habrá de tener carácter contradictorio. No son pocos los pronunciamientos judiciales que abundan en esta tesis -así la reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 8 de octubre de 1997- que ahora es abonada por la LDGC al reconocer implícitamente que los recargos tienen naturaleza coercitiva, disuasoria y penalizadora y ello es lo que justifica la extensión del principio de retroactividad de la norma más favorable.

Por último, en relación con la retroactividad de las normas sancionadoras, ya que estamos ante la parte programática de la ley, nada hubiera costado dejar formulado el principio de irretroactividad de normas tipificadoras de infracciones tributarias, es decir, el principio en cuya virtud nadie puede ser sancionado por un hecho que al tiempo de cometerse no estaba tipificado como infracción tributaria principio de *lex previa*; lo cual es un fiel reflejo del principio penal equivalente cuya aplicabilidad al ámbito tributario ha reconocido reiteradamente el Tribunal Constitucional, entre otras en la Sentencia de 26 de abril de 1990; y respondería, por otra parte, a tenor del artículo 25.1 de la Constitución Española.

### III. PARTE ESPECIAL (Capítulos II a III)

#### 1. Información y asistencia al contribuyente. (Artículos 5 a 9)

##### 1.1. Consideraciones generales. (Artículo 5)

La ley subraya, haciendo especial hincapié, el deber general de la Administración Tributaria de prestar asistencia y facilitar información a los contribuyentes para coadyuvar al mejor cumplimiento voluntario de sus obligaciones para con la Hacienda Pública. Viene a dar especial importancia, como medios a través de los cuales cristalice esta asistencia e información, a los siguientes mecanismos: las publicaciones, las comunicaciones, las consultas y los acuerdos previos de valoración; si bien todas estas fórmulas de ayuda al contribuyente deben entenderse sin perjuicio de cualesquiera otras que pudiera utilizar la Administración. Todos estos mecanismos de manifestación de actos o criterios administrativos ya gozan de reconocimiento en nuestro ordenamiento tributario, si bien la LDGC otorga a alguno de ellos un carácter muy específico y novedoso, como es el caso de las «comunicaciones», concebidas, parece ser, como medios divulgativos de doctrina administrativa en materia tributaria.

Junto con esa enunciación del deber de ayudar e informar que pesa sobre la Administración Tributaria, la ley trae a colación un principio jurídico sustantivo de especial importancia, cual es el de la exención de responsabilidad en concepto de infracción tributaria de aquellas conductas realizadas en cumplimiento o al amparo de un criterio administrativo expreso. Lo cierto es que en esta materia no innova en la medida en que la exención de responsabilidad queda condicionada a que concurren los requisitos previstos en las leyes, lo que parece exigir que esta exención de responsabilidad por infracción tributaria esté previamente regulada en norma con rango formal de ley en la que además se dé carta de naturaleza al conjunto de condiciones que deben cumplirse para que prospere esta fórmula de exención de responsabilidad. Sin embargo, la interpretación de este precepto puede ser otra diferente mucho más ventajosa para el contribuyente, que pasaría por entender que la LDGC remite a otras normas con rango formal de ley para delimitar este supuesto de exención de responsabilidad, de suerte que mientras no se promulguen tales leyes, no debe limitarse la aplicación de este precepto y, en consecuencia, entender como eximente de la responsabilidad la adecuación de la conducta y algún criterio administrativo manifestado, no sólo en consulta vinculante, sino por cualquier otro medio a los que se refieren los artículos 5 a 8 de esta ley. Esta tesis encajaría perfectamente en la idea de una interpretación razonable de la norma a la que la Administración Tributaria ha otorgado pleno reconocimiento como eximente de responsabilidad, pues, no sólo la práctica administrativa, sino también la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1998 reconoce la ausencia de culpa en los supuestos en que el contribuyente presenta una declaración veraz y completa autoliquidando la deuda de acuerdo con una interpretación razonable de la norma, y nada parece haber tan razonable como la interpretación que la Administración Tributaria realice y haga constar por escrito.

Sea como fuere, la remisión a otras normas con rango de ley no puede entenderse hecha a las normas de cada tributo y tampoco a la LGT, pues las primeras no son sede adecuada para los conceptos generales del Derecho Tributario sancionador, y la segunda ha sido específicamente condenada a convivir en yuxtaposición con la LDGC y, de haberse querido se hubiera modificado vía disposición final, de la misma forma que se ha hecho en materia de prescripción, entre otras.

En consecuencia, sólo puede explicarse esa remisión a posterior desarrollo legal como mecanismo de desvirtualización de esta eximente de responsabilidad, pues si respondiera a criterios de técnica normativa hubiera optado por formular una muy oportuna remisión a posterior desarrollo reglamentario en una materia -la de régimen sancionador- pendiente de tal desarrollo desde la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio.

La bondad intrínseca de este principio de exoneración debe, a mi juicio, llevarlo a la letra de la LGT, concretamente a su artículo 77, siendo, adicionalmente, un precepto de los llamados a gozar de aplicación retroactiva en los propios términos previstos en el artículo 4.3 de la LDGC, pues no deja de ser una norma de régimen sancionador, indudablemente más favorable.

Es, por tanto, una innovación de interés el establecer la exención de responsabilidad en concepto de infracción tributaria, esto es, el prohibir la imposición de sanción tributaria, cuando las conductas irregulares hayan obedecido al criterio administrativo expresado, no sólo en consultas, sino

en cualquier otro mecanismo de manifestación de criterios administrativos como puedan ser las comunicaciones, como puedan ser las resoluciones económico-administrativas publicadas, o como pueda ser la resolución de preguntas planteadas en programas informativos o de asistencia. Especial relevancia tiene el conectar la exención de responsabilidad al seguimiento del criterio administrativo expresado en programas como el *INFORMA* cuando en el mismo cuerpo legal se está reconociendo el derecho de los contribuyentes a acceder a dichas bases de datos de carácter informativo o de asistencia (art. 7 de la ley). En consecuencia habrá que entender que los contribuyentes podrán exigir a la Administración Tributaria que les dé acceso a los programas de información y asistencia que ésta maneja y, que una vez que ajusten su conducta a lo allí manifestado, gozarán de la seguridad de que nunca su conducta será calificada como infracción, esto es, habrán asegurado la exclusión de culpabilidad, en todo caso. A mi juicio esto supone un avance notable.

### 1.2. Publicaciones. (Artículo 6)

En materia de publicación de normativa tributaria actualizada, yo quisiera únicamente hacer dos consideraciones muy breves. La primera es que la ley, tal y como está redactada obliga, únicamente al Ministerio de Economía y Hacienda y no obliga a publicar la normativa tributaria actualizada a otras Administraciones Tributarias, como las Autonómicas o las Locales, lo que implícitamente conlleva una contradicción sustancial con lo establecido en el artículo 1 donde se pretende hacer aplicable la ley a todas las Administraciones Tributarias.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que estamos ante una norma carente de sanción, en el sentido de que no prevé ningún efecto negativo para con la Administración Tributaria en los casos en que se incumpla la obligación establecida en este precepto. Ello nos hace sospechar respecto al grado de cumplimiento que la Administración Tributaria vaya a dar a esta obligación.

### 1.3. Comunicaciones y derecho de acceso a bases de datos informáticas.

Cuando la ley aborda en su artículo 7 lo referente a las comunicaciones, está tratando, en realidad, la problemática referente a la obligación de la Administración Tributaria de hacer manifiestos sus criterios relativos a la aplicación de la normativa tributaria. Por lo tanto está reconociendo, implícitamente, que existe una obligación genérica a cargo de la Administración de hacer expresos los criterios con los que ella actúa en ejecución de la normativa tributaria vigente.

A la hora de concretar los cauces a través de los cuales pueden hacerse conocidos los criterios administrativos, la ley hace especial hincapié en dos mecanismos. El primero consiste en facilitar a los contribuyentes el acceso a las bases de datos de carácter informativo y de asistencia al contribuyente que ésta tenga, que es el caso típico del programa *INFORMA* que maneja la Agencia Tributaria. Si, en los términos ya comentados, unimos este derecho de acceso a los programas de información y asistencia a la exención de responsabilidad genérica planteada en relación con las conductas de los

contribuyentes realizadas en cumplimiento de criterios administrativos expuestos, creo que podemos afirmar que se produce un avance sustancial en materia de régimen sancionador tributario. Ahora bien, es un avance del régimen sancionador que se esconde en las normas relativas a Información y Asistencia y que parece quedar condicionado a un posterior desarrollo legal.

Por otra parte, creo que el mecanismo de asistencia más eficaz y útil para el contribuyente es el acceso a las bases de datos informáticas o de asistencia tributaria, razón por la cual la obligación impuesta a la Administración Tributaria en este artículo 7 debe ser objeto de urgente y riguroso desarrollo, no sólo normativo, sino también organizativo, con el fin de dar viabilidad real a este derecho. De otra forma, dejando una formulación legal tan genérica y poco comprometedora, unida a las dificultades materiales que conllevará el permitir a los contribuyentes el acceso a bases de datos informatizadas en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o en otras oficinas tributarias, nos habremos limitado a realizar una bonita declaración de intenciones carente de efectos en el ámbito subjetivo del contribuyente, pues no debe olvidarse que, una vez más, estamos ante una obligación cuyo incumplimiento no está sancionado.

En segundo lugar la ley se ocupa de las llamadas «comunicaciones», término que a mi entender viene a recoger el mecanismo por el que la Administración Tributaria divulga frente a colectivos determinados las características esenciales del régimen tributario que les corresponde, y que no debe confundirse con el término «comunicaciones» propio del Derecho administrativo procesal.

#### 1.4. Consultas. (Artículo 8)

La redacción del artículo 8 de la LDGC no aporta nada nuevo al régimen ya vigente contenido en el artículo 107 de la LGT en redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y en el conocido como «Reglamento de Consultas» aprobado por el Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo. La propia falta de innovación de este precepto resulta contradictoria con la generosidad del artículo anterior, hasta el punto que pudiera llegarse, paradójicamente, a gozar de igual grado de seguridad jurídica ante una consulta tributaria formal que ante la utilización de cualquiera de los mecanismos a que se refiere el artículo 7.

Ello carece de toda lógica ya que la consulta tributaria, por su carácter individual, sus requisitos formales y sustantivos y el riesgo asumido por el consultante caso de separarse del criterio contenido en la contestación, debiera constituir, para quien la sigue, un mecanismo absolutamente seguro no sólo de exoneración de responsabilidad, sino también de imposibilidad de regularización tributaria.

En sentido contrario, debe admitirse que separarse del criterio manifestado en una consulta -individual o sectorial- implica, por parte del contribuyente, una especial «culpa» que irremisiblemente, tendrá alcance a la hora de aplicar el régimen sancionador.

### 1.5. Acuerdos previos de valoración. (Artículo 9)

La única innovación, y es muy relativa, es la previsión de que esta modalidad de convenios con la Administración Tributaria sea aplicable a todos los tributos, siempre previa autorización expresa de la ley propia del tributo de que se trate. En cuanto a sus notas características serán:

- Se inicia con una propuesta de valoración presentada por el obligado tributario antes de la realización del hecho imponible y, en su defecto, en el plazo que prevea la normativa del propio tributo.
- La valoración acordada tendrá carácter vinculante.
- El silencio administrativo será positivo, entendiéndose aceptada la valoración propuesta por el contribuyente, si bien el plazo máximo de resolución será, para cada tributo, el fijado por su normativa propia.
- La valoración acordada tendrá una vigencia de tres años, salvo circunstancias excepcionales.
- No es impugnabile el acuerdo de valoración, pero sí las liquidaciones que deriven de su aplicación.

Es muy criticable la cláusula de garantía que se reserva la Administración, quien no vendrá obligada a aplicar el valor acordado cuando se produzcan cambios legislativos que incidan en el caso o cuando cambien significativamente las circunstancias económicas que sirvieron de base para acordar la valoración. Volvemos a ver cómo el uso de conceptos de hecho indeterminados -«cambio significativo de circunstancias»-, difícilmente acreditables y, en consecuencia, difícilmente discutibles, unido a la imposibilidad de impugnación directa del acuerdo, desvirtúan notablemente la eficacia de los acuerdos previos de valoración.

Igualmente cabe señalar como comentario al precepto, que no ha diseñado un verdadero procedimiento convencional en el cual se negocie realmente la valoración, antes al contrario, nos encontramos ante el esquema arquetípico del procedimiento administrativo previsto para la tramitación de «solicitudes» de los ciudadanos en el que la decisión, una vez hecha la solicitud, está constituida por una resolución unilateral de la Administración. Ello desplaza el elemento convencional de negociación a un ámbito extraño al procedimiento administrativo, lo que a mi juicio no beneficia en nada esta modalidad de acuerdos de valoración. Si además, insisto, el «acuerdo» administrativo no es impugnabile resulta que el elemento contradictorio propio de una relación de carácter bilateral queda diferido al momento de impugnación de las liquidaciones correspondientes y, parece que el desacuerdo con la resolución del acuerdo de valoración pudiera no constituir un elemento susceptible de impugnación, de acuerdo con la actual redacción, lo que transformaría estos acuerdos en actos administrativos dictados al amparo de facultades discrecionales de cuasi imposible fiscalización por los órganos jurisdiccionales.

Bajo este mecanismo se estaría encerrando una quiebra importante del principio constitucional de tutela judicial efectiva, al que anteriormente se ha hecho referencia recordando la necesidad de que el mismo resulte de aplicación directa en los procedimientos administrativos, en general, y a los tributarios en particular. Aun cuando la Administración Tributaria sea libre para «acordar» y para «no acordar» valoraciones con los contribuyentes, sus decisiones en este ámbito deben respetar ciertas reglas mínimas, de entre las que destaca la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos a que se refiere el artículo 9.3 de la Constitución Española. A su vez, la única forma que los Tribunales ordinarios tienen de controlar el cumplimiento de esta previsión constitucional es, precisamente, que los actos dictados en ejercicio de potestades discrecionales sean susceptibles de impugnación específica con base, al menos, en la arbitrariedad de la actuación administrativa. Por esta razón, llevar la impugnabilidad de estos acuerdos al momento de impugnación de la liquidación correspondiente parece consolidar la idea de posible indefensión ante actuaciones arbitrarias o discriminatorias.

Por lo tanto, resumidamente, cabe señalar que nos encontramos ante un precepto que si bien extiende los acuerdos de valoración a todos los impuestos, difiere dicha aplicación hasta la modificación de las normas reguladoras de cada uno de ellos y, diseña un procedimiento que poco añade a lo sustantivo de la posición jurídica de un contribuyente encerrando, adicionalmente, insuficiencias técnicas que lo limitan enormemente.

## 2. Devoluciones y reembolsos. (Capítulo III)

Nos encontramos en uno de los campos donde la ley realiza profundas innovaciones dignas de la mejor de las valoraciones, como pueda ser la equiparación de los intereses activos y pasivos, la reducción de plazos de devolución o la exclusión de la llamada «denuncia de la mora» como condición para el cobro de interés de demora. Analicemos su contenido siguiendo las diversas materias modificadas:

### 2.1. Equiparación de tipos de interés. (Artículos 10 y 11 y disposición final segunda)

Tanto para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, como para los supuestos de devoluciones de oficio en IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IVA, se produce la equiparación del interés de demora que la Administración se obliga a pagar con el interés de demora que exige en los supuestos de pago extemporáneo por parte del contribuyente.

La modificación es muy positiva, si bien, por algunos se ha comentado que hubiera sido conveniente equiparar ambos tipos de interés a la baja, es decir, fijando como tipo de interés de demora tributario el interés legal del dinero, ya que el tributario actual mantiene la idea de un «sobretipo» de carácter disuasorio o penalizador que no tiene sentido aplicar a las devoluciones.

## 2.2. Desaparición de la denuncia de mora. (Artículo 11)

En el ámbito de las devoluciones de oficio que procedan en IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IVA, se suprime la obligatoriedad de denunciar la mora de la Administración Tributaria en el pago de la deuda como requisito *sine qua non* para poder percibir intereses por el retraso. A partir de la entrada en vigor de la ley, toda devolución de oficio que no se practique en el plazo máximo fijado por la ley de cada tributo -y en todo caso en seis meses- producirá devengo automático de intereses de demora tributarios a favor del solicitante.

La Ley de Acompañamiento a la LPGE para 1998, en el artículo 1, ha tenido a bien anticipar la entrada en vigor de las previsiones contenidas en este precepto, haciendo un especial esfuerzo en la devolución de oficio del IRPF, pues ha reconocido que la reducción del plazo máximo de devolución a seis meses, la equiparación de los intereses y la supresión de la denuncia de mora resultan aplicables, no sólo desde 1 de enero de 1998, sino que extienden su vigencia a las declaraciones presentadas desde 1 de enero de 1997, obligando a la Administración Tributaria a aplicar el nuevo régimen a la devolución derivada de la declaración de IRPF correspondiente del año 1996.

## 2.3. Reembolso de los costes de las garantías. (Artículo 12)

Igualmente se trata de uno de los ámbitos en los que la ley ha sido más audaz, ámbito que podemos definir en sentido amplio como el relativo a la ejecutividad y suspensión de la ejecución de los actos administrativos de contenido tributario. Por una parte se desvirtúa el carácter ejecutivo de las sanciones tributarias no firmes, lo que conducirá a que su impugnación, aún sin garantía, produzca la suspensión automáticamente (art. 35); y además, por el resto de la deuda tributaria impugnada para cuya suspensión haya sido necesario aportar garantía, establece el artículo 12 los siguientes principios:

- La estimación del recurso interpuesto que conlleve la improcedencia de la deuda tributaria impugnada obliga a la Administración a indemnizar al recurrente en el importe de los costes de la garantía aportada. Ello exige firmeza, bien judicial, bien administrativa, de la resolución estimatoria del recurso o reclamación.
- El derecho a la indemnización por los costes de la garantía aportada puede ser parcial, en la medida en que el recurso del contribuyente prospere sólo en parte, de forma que la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, salvándose la legitimidad de la garantía exigida para suspender la parte de deuda procedente.
- En el supuesto anterior, esto es, cuando el recurso planteado por el obligado tributario prospere en parte y consiga una reducción limitada de la deuda, pero mientras dicha resolución no haya adquirido firmeza sino que continúe siendo revisada en vía administrativa o judicial, surge automáticamente el derecho a la reducción proporcional de la garantía prestada.

En relación con los principios establecidos en orden al reembolso de los costes de las garantías, debe tenerse presente que su aplicación práctica no va a encerrar apenas problemas cuando hablemos de las llamadas garantías «líquidas», principalmente el aval bancario y la fianza personal, porque la cuantificación de sus costes es transparente y su reducción, en caso de estimación parcial del recurso, no encierra dificultad alguna, pues supone simplemente una modificación del límite máximo garantizado. En estos casos el contribuyente tendrá derecho a ser reembolsado, básicamente por dos conceptos: una parte de la comisión de constitución del aval o la fianza que se corresponderá con la parte de deuda declarada improcedente; y en segundo lugar la parte de coste financiero, en sentido estricto, que hubiese girado sobre el exceso de garantía.

Sin embargo, las dificultades de orden práctico se multiplicarán en el terreno de las otras garantías admitidas por el ordenamiento tributario, como hipotecas -mobiliarias e inmobiliarias-, o prendas -con y sin desplazamiento de la posesión, prendas irregulares, etc.-. La determinación de qué parte de los gastos de constitución de estas garantías se corresponde con la parte de deuda declarada improcedente es extremadamente complicada, máxime cuando el objeto sobre el que recae la garantía puede no mantener un valor uniforme a lo largo del tiempo de vigencia de la garantía, como por ejemplo activos depreciables, títulos negociados en mercados secundarios, otros valores no negociables, etc. Por ello, cabe esperar que las normas reglamentarias sean objeto de inmediata modificación con el fin de regular pormenorizadamente todo esto, pues con una norma de rango legal tan amplia no va a ser fácil una aplicación justa y equitativa del derecho al reembolso del coste de las garantías.

Probablemente, con la sola finalidad de ser prácticos, la mejor solución pasaría por modificar el artículo 52 del Reglamento General de Recaudación para dar entrada en su contenido a las reglas que permitan distribuir los costes de las garantías reales; reglas que podría hacer propias el artículo 74.13 del RPREA (Real Decreto 391/1996), declarando expresamente su aplicabilidad al recurso de reposición al amparo de las previsiones contenidas en el artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre.

### **3. Derechos y garantías en los procedimientos tributarios.** (Capítulo IV)

Este Capítulo IV de la LDGC supone una recepción generalizada del conjunto de derechos que la Ley 30/1992 reconoce a los administrados en el curso de sus relaciones con las Administraciones Públicas. Más interesante que un estudio superficial de cada uno de los preceptos en él contenidos, resulta un análisis más detallado de los pocos preceptos que en esta materia incorporan algo al ordenamiento tributario. Bajo este prisma, merece la pena señalar:

#### *3.1. Motivación de los actos administrativos de contenido tributario.* (Artículo 13)

La ley en su artículo 13.2 establece la obligación de motivar las resoluciones administrativas continentales de actos liquidatorios, comprobaciones de valor, resoluciones de recursos y reclamaciones, denegaciones de suspensiones, y demás fijadas por ley. Si buscamos en el ordenamiento jurí-



dico tributario vigente encontramos que esta obligación ya venía plasmada, si bien de forma muy dispersa -art. 124.1 de la LGT en materia de liquidaciones, art. 16.2 del RD 2244/1979, en cuanto a resolución del recurso de reposición, el art. 101.2.º y 3.º del RPREA en cuanto a la resolución de reclamaciones económico-administrativas, el art. 20 del RDLeg. 2795/1980 en otras materias económicas-administrativas, etc.- y, adicionalmente, podría ser de aplicación directa la Ley 30/1992 en materia de motivación, por mor de la disposición adicional quinta de la misma, resultando, entonces, aplicable el artículo 54 de dicho cuerpo legal en el que se recoge la relación de los actos administrativos que deben ser objeto de motivación.

La importancia de este precepto es doble ya que, por una parte viene a compilar en un solo precepto la obligación de motivar todos los actos administrativos que afectan de alguna manera al ámbito jurídico subjetivo del contribuyente en una función loable de refundición y armonización normativa; y por otra parte debe servir de recordatorio a los órganos administrativos de forma que se empiece a cuidar una cuestión sumida, hasta ahora, en un profundo abandono. Recordemos a estos efectos la frecuencia con que la Administración Tributaria constituye obligación a cargo de los contribuyentes mediante las ahora llamadas «liquidaciones provisionales» que, pecan de insuficiente motivación fáctica por estar soportadas casi siempre en imputaciones de datos hechos por terceros no verificados materialmente por la Administración y pecan, también, de una fundamentación jurídica insuficiente en la que se citan numerosos motivos y preceptos legales entre los cuales se encuentra aquel que realmente se ha aplicado, pero que no se puede saber con seguridad si es ése u otro de los que allí aparecen. El hecho de que este tipo de liquidaciones administrativas sean provisionales, no quiere decir que no sean ejecutivas para el contribuyente. Antes bien, constituyen a éste en la obligación de ingresar o de dejar de cobrar, lo que exige, no sólo motivación suficiente y clara con arreglo al artículo 54 de la Ley 30/1992, sino también elementos de prueba suficientes que destruyan la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 116 de la LGT; elementos de prueba que han de obtenerse a través de la oportuna comprobación abreviada a la que el artículo 123 de la LGT dio carta de naturaleza a través de la reforma operada mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio.

La Administración Tributaria en el terreno de las liquidaciones provisionales incumple habitualmente dos principios fundamentales sobre los que se asienta la seguridad jurídica del contribuyente: el de motivación y el de carga de la prueba, pues como se ha dicho antes sobre la base de elementos indiciarios -generalmente imputaciones de terceros- realiza una malévola inversión de la carga de prueba acerca de la veracidad de las declaraciones tributarias trasladando la misma al obligado tributario y saltándose la presunción del artículo 116 de la LGT, ya citado.

Al menos la falta de motivación parece quedar prohibida por aplicación del artículo 13.2 de la LDGC, si bien la cuestión estaba ya correctamente regulada por la aplicabilidad al ámbito tributario del artículo 54 de la Ley 30/1992. Dicha aplicabilidad al ámbito tributario, a mi entender no sólo se produciría por ser norma supletoria en materia procesal, sino también, y esto es más importante, porque al ser la obligación de motivar un elemento esencial del derecho a la defensa de los administrados, debe otorgarse a dicho precepto el carácter de norma de régimen jurídico, y no circunscribirlo al ámbito de las normas de procedimiento.

Idénticas razones nos hacen pensar que las resoluciones de solicitudes de aplazamiento denegatorias no se motivan lo bastante limitándose la Administración a citar los preceptos recaudatorios correspondientes y olvidándose que, aunque la situación económico-financiera del contribuyente es de apreciación discrecional (art. 48.1 RGR) la resolución de la solicitud al aplazamiento exige motivación de suerte que el contribuyente no quede inerte ante eventuales arbitrariedades.

La jurisdicción es especialmente severa en materia de motivación de los actos administrativos y, es importante recordar en este ámbito, que es precisamente la adecuada motivación de las resoluciones administrativas lo que garantiza a los administrados la eficaz defensa de sus derechos e intereses, todo lo cual resulta especialmente interesante en el campo tributario. Más aún, los Tribunales estiman que el ejercicio de potestades discrecionales por la Administración sólo puede ser objeto de correcta fiscalización jurisdiccional merced a la motivación, la cual se constituye en la única vía para conocer si la actuación del órgano administrativo ha sido o no discriminatoria, pues ante la carencia de motivación nada se puede recriminar a la actuación administrativa.

Por tanto, es muy positivo que la ley recuerde que los actos tributarios que afecten a la situación jurídica de los contribuyentes deben ser motivados porque, a la postre, esta motivación es la que garantiza la aplicación de los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y el derecho a la tutela judicial efectiva de todos los ciudadanos.

### 3.2. *Presentación de documentos.* (Artículo 17)

El artículo 17 de la ley merece, al menos, un breve comentario relativo al derecho a la no presentación de documentos que ya obren en poder de la Administración actuante. Como ya ha puesto de relieve algún comentarista en relación con este artículo, las diferencias de redacción entre este precepto y el artículo 35 f) de la Ley 30/1992, del que es reflejo, permiten apuntar en la línea de un cambio restrictivo, de un cambio a peor. Ello porque de acuerdo con la Ley 30/1992, el derecho a la no aportación de documentos se produce desde el momento en que el documento en cuestión obre en poder de la Administración, sin más, mientras que el reconocimiento y el ejercicio de este derecho en el ámbito tributario exige que sea la Administración actuante la que tenga, previamente, el documento de que se trate.

### 3.3. *Prescripción.* (Artículo 24)

El artículo 24 ha sido uno de los más comentados del proyecto de ley y uno de los más criticados en fase de redacción, fruto de lo cual ha sido su modificación sustancial en el momento de aprobación del texto por el Congreso de los Diputados para su remisión al Senado. Se cayó el esquema en el que había dos plazos de prescripción, uno general de cuatro años y uno excepcional de seis que podría haberse convertido en el general por la vía de hecho; así pues podemos entender que la sensatez se ha impuesto, merced a lo cual el esquema resultante establece un único plazo de prescripción de cuatro años.

La disposición final séptima de la ley fija una *vacatio legis* específica para esta norma ya que frente a la entrada en vigor general del proyecto a los 20 días de su publicación en el BOE, la norma de prescripción entrará en vigor el 1 de enero de 1999. El motivo es procurar evitar pseudoamnistías fiscales al soslayo de la reducción de los plazos prescriptivos, conducentes a una reducción del ámbito temporal susceptible de comprobación por la Inspección Tributaria. Creo que se trata de una cautela basada en un excesivo temor al efecto y al alcance real de esta norma, pero que resulta comprensible ante recientes acontecimientos en los que la prescripción tributaria se ha convertido en argumento político especialmente virulento.

Salvando lo referente a su entrada en vigor, las modificaciones en materia de prescripción son una de las más valiosas aportaciones de la LDGC.

#### 3.4. Valoración de bienes. (Artículo 25)

El contenido del artículo 25 de la ley, supone una importante contribución a la seguridad jurídica de los contribuyentes siempre que se cumplan tres condiciones que determinan la eficacia de este precepto:

- Que la Administración informe efectiva y rápidamente, porque la falta de sanción ante el incumplimiento de esta obligación nos hace ser escépticos.
- Que el confusionismo del número 2 de este artículo, en el que se dejan a salvo las facultades comprobadoras de la Administración y, simultáneamente, se exime de toda responsabilidad al contribuyente que liquidó el impuesto de acuerdo con el valor informado por la Administración, no conduzca a una interpretación cicatera en cuya virtud la exención de responsabilidad quede circunscrita al ámbito sancionador. Por el contrario, sin que nada prejuzgue o limite las facultades comprobadoras de la Administración Tributaria, debe entenderse que el valor informado por la misma es absolutamente vinculante para sí misma, de suerte que la liquidación que se ajuste al mismo no puede ser modificada al alza por esa misma Administración. Tratándose de actuaciones informativas nada parece obstar el que la Administración, caso de haberse equivocado, las rectifique de oficio, comunicando los resultados al interesado quien desde ese momento no quedaría exento de responsabilidad si aplica el valor equivocado.
- Que haya coordinación entre las diversas Administraciones Tributarias, de manera que el valor informado por cualquiera de ellas permita al contribuyente que se ajuste a él no correr riesgo de sanción respecto a las liquidaciones de tributos competencia de las demás Administraciones Tributarias, pudiendo afirmar que estamos ante un valor vinculante limitado.

## IV. LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN PARTICULAR

### 1. Derechos y garantías en el procedimiento inspector. (Capítulo V)

La LDGC en lo que se refiere al procedimiento inspector introduce novedades en cuatro ámbitos: en la publicidad de los criterios que conforman el Plan Nacional de Inspección, en la información a la que tiene derecho el contribuyente inspeccionado, en el alcance de las actuaciones de comprobación y por último en lo tocante a la duración máxima de las actuaciones inspectoras. Analicemos con más detalle cada una de estas cuestiones:

#### *1.1. La publicidad de los criterios del Plan Nacional de Inspección. (Artículo 26)*

Con esta modificación introducida en el artículo 26 de la ley se pretende atender una reivindicación tradicional como es la de hacer impugnables las decisiones de la inspección en cuanto a selección de contribuyentes, cuando las mismas pudieran estar afectadas de arbitrariedad o discriminación. Esto es, se trataría de hacer fiscalizables los actos administrativos de selección de contribuyentes cuando fuera acreditable que se ha incumplido la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos a que se refiere el ya citado artículo 9.3 de la Constitución Española de 1978.

La publicidad de los criterios del Plan Nacional de Inspección en ningún caso va a suponer el abandono del carácter reservado de los Planes de Inspección al que hace referencia el artículo 19.6 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril. El modelo a instaurar se ha de mover entre el carácter secreto de los planes de inspección y la publicidad de sus criterios informadores, equilibrio no fácil.

Al menos se nos antojan dos motivos por los cuales el objetivo perseguido va a ser difícil. El primero es que lo único que goza de publicidad son los criterios informadores del Plan Nacional de Inspección, no goza de publicidad el propio Plan Nacional de Inspección. En esta línea es razonable pensar que los criterios que informan el Plan Nacional de Inspección son muy genéricos y que va a ser muy difícil otorgarles la suficiente concreción que permita a los contribuyentes determinar la existencia o no de arbitrariedad en las actuaciones de selección. Si los criterios que se publican son muy poco concretos probablemente esta actuación no sirva para nada, no aporte nada nuevo a la situación jurídica de los contribuyentes. Por el contrario una alta concreción de los criterios informadores del Plan Nacional de Inspección posibilitaría la detección de conductas arbitrarias en la selección de contribuyentes y con ello se aumentaría el grado de seguridad jurídica del administrado frente a la Administración Tributaria, al tiempo que pudiese generarse un efecto disuasorio frente al fraude y, en consecuencia, contribuir a un incremento de la recaudación tributaria voluntaria.

En segundo lugar cabe pensar en una escasa eficacia de esta medida dado que se circunscribe al ámbito del Plan Nacional de Inspección, cuando es conocido que la designación concreta de los contribuyentes seleccionados se hace con base en los llamados planes sectoriales y planes territoriales de inspección. Sólo conociendo los criterios configuradores de dichos planes e incluso el contenido de los mismos cabría pensar en la detección de conductas discriminatorias por parte de la Administración Tributaria en la fase de selección.

El objetivo de hacer fiscalizables por motivo de arbitrariedad las actuaciones de selección de la Inspección Tributaria se puede también lograr obligando a la Inspección ha dictar una resolución expresa y motivada en la que se acuerde la inclusión de cada contribuyente en el plan de inspección. Esa resolución administrativa expresa y motivada, necesaria en todos los supuestos de alta en plan de inspección, debería constar certificada en el expediente administrativo correspondiente de forma que el sujeto comprobado tuviera acceso a la misma e incluso pudiera solicitar certificación de tal acuerdo administrativo, lo que le habilitaría la posibilidad de detectar desviaciones arbitrarias o discriminatorias en la selección de los contribuyentes.

### *1.2. Derecho a la información en el inicio de las actuaciones inspectoras. (Artículo 27)*

Especifica la ley que todo contribuyente que es objeto de una inspección tributaria goza del derecho a ser informado de, al menos, tres cuestiones. La primera la relativa al conjunto de derechos y deberes que le asisten durante la sustanciación del procedimiento inspector, la segunda el alcance que adquieren las actuaciones de comprobación -actuaciones de carácter general o de carácter parcial- y, por último, la naturaleza que tales actuaciones tienen.

El derecho a ser informado sobre el conjunto de derechos y deberes que le corresponden durante las actuaciones inspectoras no es nuevo en la medida en que ya estaba enunciado como deber de la Inspección de los tributos en el artículo 7.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en el que se venía a obligar a los órganos de inspección a mantener la mayor de las consideraciones con los obligados tributarios y se establecía el deber de informar a los mismos sobre sus derechos y sus deberes tributarios.

La LDGC deja sin resolver un problema especialmente grave vinculado al estatuto jurídico del contribuyente inspeccionado, como es determinar qué derechos le asisten ante el eventual inicio de un expediente sancionador en el curso de las actuaciones inspectoras y, lo que es aún más importante, cuál es su situación jurídica cuando en el curso del procedimiento inspector se empiezan a realizar actuaciones previas a un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública. A mi juicio, forma parte del estatuto jurídico esencial del contribuyente, por aplicación directa al ámbito de la gestión tributaria de los principios constitucionales de presunción de inocencia, tutela judicial efectiva y derecho a la no autoinculpación (art. 24.1 y 2 de la CE) la posibilidad de incumplir el deber de colaboración con la Administración Tributaria desde el momento en que, de hecho, se estén realizando actuaciones preliminares de un procedimiento penal por delito contra

la Hacienda Pública. Posteriormente veremos la estrecha relación que este precepto debería guardar con el artículo 34 de la propia LDGC, dedicado a la separación del procedimiento sancionador respecto de liquidación.

Por lo concerniente al derecho a ser informado sobre el alcance de las actuaciones inspectoras, lo cierto es que tampoco se innova nada en tanto en cuanto el vigente artículo 30 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos daba carta de naturaleza al deber administrativo de informar acerca del alcance de las actuaciones a desarrollar, señalando ... *en dicha comunicación se indicará al obligado tributario el alcance de las actuaciones a desarrollar*.

No obstante sí tiene efectos positivos recalcar la obligación de la Inspección de los tributos de poner en conocimiento del obligado tributario el carácter general o parcial de las actuaciones a desarrollar, ya que el artículo 28 del propio texto legal establece novedosamente la facultad del obligado tributario de exigir a la Inspección el transformar en generales determinadas actuaciones iniciadas con carácter parcial. Por tanto este derecho a ser informado del carácter de las actuaciones adquiere una relevancia específica de forma indirecta por su inmediata relación con el derecho a la ampliación de actuaciones que regula el siguiente artículo del propio texto legal.

Por último debe hacerse una breve referencia al derecho del obligado tributario a ser informado de la naturaleza de las actuaciones a desarrollar, término que suscita ciertas dudas, pues en el texto del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y desde luego en la LGT, no aparece ninguna clasificación de las actuaciones inspectoras basada en el criterio de su naturaleza.

### 1.3. Alcance de las actuaciones de comprobación. (Artículo 28)

La ley introduce novedosamente el derecho de los contribuyentes a obtener la ampliación de las actuaciones de comprobación iniciadas con carácter parcial. No obstante dicho derecho se establece bajo una serie de reglas y de requisitos que lo delimitan sustancialmente.

Para sistematizar las reglas básicas que regulan el ejercicio de este derecho, debe señalarse que:

- a) La solicitud por la que se pide que las actuaciones de comprobación adquieran carácter general cuando se han iniciado con carácter parcial debe formularse en el plazo de 15 días -entendemos que hábiles- desde la notificación del inicio de actuaciones.
- b) En segundo lugar la petición por la que se solicitan actuaciones de carácter general tiene como límite objetivo y temporal máximo el propio tributo y el propio ejercicio que está siendo objeto de comprobación. Esto es, sólo tiene virtualidad este derecho a solicitar ampliación de actuaciones para extender a otros hechos imposables del mismo concepto tributario y período de imposición las actuaciones de comprobación. Es decir, se prohíbe

la permeabilidad entre períodos impositivos y, desde luego, entre conceptos tributarios, de manera que el contribuyente nunca podrá conseguir, en el ejercicio de este derecho, que las actuaciones se extiendan a impuestos o períodos impositivos no citados inicialmente por la Inspección, lo que resulta contrario al principio de seguridad jurídica que inspira este precepto, ya que nunca se podría obtener una actuación general global sino a instancia de la propia Inspección. Es por lo tanto un derecho especialmente predicable respecto al IRPF en el que, las frecuentes comprobaciones parciales de la Inspección Tributaria se circunscriben a un determinado concepto de renta, concluyendo con una acta previa referida sólo a ese rendimiento, lo que ahora podrá evitarse mediante el ejercicio por el contribuyente del derecho a solicitar y a obtener la ampliación de actuaciones a todo el IRPF de ese ejercicio.

- c) En tercer lugar estamos ante una solicitud que tiene efecto vinculante para la Administración, ya que la ley obliga a iniciar las actuaciones de carácter general en el plazo máximo de seis meses desde que fuera planteada la solicitud. Por tanto, no cabe a la Administración no iniciar las actuaciones de carácter general y, hay que sobrentender, que está obligada también a terminarlas con ese carácter extendiendo una liquidación adecuada, preferiblemente definitiva.

Una de las cuestiones más interesantes que se plantean en este terreno es estudiar los efectos que el incumplimiento de esta obligación tiene para la Administración, habiéndose sostenido por algún especialista la consecuente nulidad de las actuaciones inspectoras con base en lo establecido en el artículo 62.1 e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en el que se señala que *los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los siguientes casos: ...los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.*

Cabe apuntar algunas otras soluciones, especialmente en un procedimiento que se tendría que entender iniciado a solicitud del interesado. Concretamente cabe aplicar la institución de la caducidad del procedimiento por mor de la inactividad administrativa dentro del mismo, caducidad que tendría como principal efecto el viciar la totalidad de las actuaciones inspectoras y obligar a la Administración, si pretende hacer efectivo su derecho liquidatorio, sancionador o recaudatorio a iniciar nuevamente el procedimiento, habiendo privado de eficacia interruptiva del plazo de prescripción a la comunicación inicial de actuaciones inspectoras.

Incluso, ya que nos encontramos ante una actuación iniciada a solicitud del interesado cuando pidió que las actuaciones se hicieran con carácter general, podría plantearse la terminación irregular del procedimiento por silencio administrativo positivo, cuya traducción en el ámbito en que nos encontramos sería el devenimiento en definitivas de las autoliquidaciones practicadas por el contribuyente. Ello añade un factor de justicia material al sistema tributario en la medida en que sólo los declarantes podrán beneficiarse de esta modalidad de silencio administrativo positivo.

En otro orden de cosas este precepto de la ley no puede desconectarse de lo establecido en los artículos 11.4, 50.2 y 34 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que constituye el marco normativo que rige en cuanto a posibles actuaciones de carácter parcial y realización de actas con liquidaciones previas por parte de la Inspección de los Tributos, lo cierto es que también esta ley ha sido una buena oportunidad de iniciativa normativa para, utilizando la superioridad que la ley tiene sobre las normas reglamentarias, racionalizar y delimitar con absoluto rigor los supuestos en que la Administración Tributaria puede desarrollar actuaciones de carácter parcial e, igualmente, los supuestos en que las liquidaciones de la Inspección de los tributos pueden tener el carácter de previas. Es en este ámbito donde los contribuyentes se encuentran en una situación de mayor inseguridad frente a la Inspección Tributaria, pues vienen obligados a soportar una agresiva actuación de comprobación e investigación que ni siquiera les reporta el beneficio de dar por consolidada su situación tributaria, mediante una «factura fiscal» definitiva. Ello nos obliga a una lectura restrictiva de los supuestos de actuaciones parciales y de actas previas, lectura que podía haberse trasladado a esta ley sin mayores problemas.

Por ello, unido lo anterior a la fijación de plazos máximos de duración de la inspección, cabe pensar que, el plazo de 12 meses es el techo máximo y que los reglamentos de desarrollo pueden fijar plazos más cortos para las actividades inspectoras parciales, ya que requieren menor duración que las generales por tener un objeto mucho más concreto y delimitado.

Es muy interesante recalcar que el derecho que este precepto otorga al contribuyente constituye, por sí mismo, una excepción a la imposibilidad de iniciar las actuaciones inspectoras a solicitud del interesado, lo que convierte a todos estos procedimientos de inspección que adquieren carácter general por petición del contribuyente en procedimientos administrativos iniciados a solicitud del interesado, y a los que les resultan aplicables principios y normas de procedimiento administrativo que antes no le resultaban aplicables por tratarse, en todo caso, de procedimientos iniciados de oficio. En ese orden de cosas reitero la posibilidad de traer a este ámbito la caducidad de los procedimientos tributarios, forma de terminación que ya la Audiencia Nacional en la Sentencia de 25 de febrero de 1997 ha hecho aplicable al procedimiento de inspección cuando las actuaciones quedan suspendidas por un plazo superior a seis meses sin causa justificada, esto es, en el supuesto del artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección tan traído y llevado, y forma de terminación prevista para los procedimientos administrativos iniciados a instancia del administrado por el artículo 92 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

De esta manera sí que se hubiera llevado a efecto una adaptación veraz de los procedimientos tributarios al marco general establecido por la Ley 30/1992; lo que también puede predicarse si se hubiera dado entrada a alguna forma de silencio positivo como la que antes hemos comentado. Cabe pensar que soluciones como las propuestas implican una verdadera adecuación a los principios administrativos generales de la vigente Ley de Procedimiento Administrativo de mayor calado y de mucho más alcance que el que pueda suponer la extrapolación, sin más, de un bloque de artículos del Capítulo I del Título IV de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y



del Procedimiento Administrativo Común al ámbito tributario, máxime cuando prácticamente todos los derechos relacionados en el artículo 4 de la LDGC ya eran con anterioridad técnicamente exigibles a la Administración Tributaria.

El tenor de este artículo 28 está impregnado de un desproporcionado temor administrativo a la consolidación de situaciones tributarias particulares antes de haber transcurrido el plazo de prescripción, como también lo está la disposición final séptima por la cual se difiere a 1 de enero de 1999 la entrada en vigor del nuevo régimen de prescripción. A mi juicio, es preferible que la Administración Tributaria dote de más medios a la Inspección -tanto humanos y materiales, como normativos- y le exija un esfuerzo de adaptación a estos nuevos vientos, que por otra parte no son sino el inicio del restablecimiento del equilibrio razonable y necesario entre la Hacienda Pública y el ciudadano.

Volviendo al precepto, podemos señalar que se trata de una norma carente de sanción específica para la Inspección de los tributos y que soslaya una interesante problemática como es la preferencia de las actuaciones de carácter general sobre las actuaciones de carácter parcial, y consecuentemente de las liquidaciones definitivas sobre las liquidaciones previas en el ámbito inspector, y por lo tanto la conveniencia, sino la obligatoriedad, de limitar las actuaciones parciales y las liquidaciones previas a los supuestos tasados fijados por la ley, obligando, adicionalmente, a la Inspección de los tributos a motivar suficientemente la realización de actuaciones parciales conducentes a liquidaciones previas.

#### *1.4. Duración máxima de las actuaciones inspectoras. (Artículo 29)*

Uno de los aspectos de la LDGC que mayor eco ha tenido durante la tramitación del proyecto ha sido el referente a la limitación de la duración de las inspecciones. Bajo los mensajes que se han transmitido en dicha fase por los medios de comunicación, se encierra una sensación de satisfacción por la reivindicación alcanzada; sin embargo, un análisis detallado del precepto permite comprobar que, si bien se ha dado el paso cualitativo que convierte la inspección en una actuación limitada en el tiempo, quedan todavía pasos importantes que dar en lo cuantitativo.

##### *a) SU CONFIGURACIÓN LEGAL.*

La ley fija que las actuaciones inspectoras, incluidas las de liquidación correspondientes, no podrán durar más de 12 meses desde la notificación del inicio de las mismas, no computando, a tales efectos, las dilaciones imputables al obligado tributario ni los períodos de suspensión de actuaciones justificadas de acuerdo con la normativa reglamentaria vigente. La ley ha clarificado el concepto que maneja de «actuaciones inspectoras» y no distingue entre las actuaciones de comprobación e investigación y las actuaciones de liquidación derivadas de dicha comprobación. Con ello se viene a tomar partido definitivamente, por la concepción unitaria del término «actuaciones inspectoras» usado por el Reglamento

General de la Inspección, en contra de la tesis defendida reiteradamente por la Administración Tributaria, según la cual las actuaciones inspectoras concluyen con la propuesta de regularización realizada por el actuario, siguiéndose con posterioridad una serie de actos de carácter liquidatorio que no forman parte de las llamadas «actuaciones inspectoras». Con base en esta distinción se ha sostenido que el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección sólo resulta aplicable a la fase de comprobación e investigación, de suerte que la suspensión injustificada de actuaciones por más de seis meses en la fase de actividad liquidatoria no desvirtúa los efectos interruptivos del plazo de prescripción de la comunicación inicial de actuaciones. Como es conocido, el Tribunal Supremo ha fijado mediante criterio jurisprudencial en sentido estricto, el concepto unitario de la expresión «actuaciones inspectoras» recogida por dicho artículo del Reglamento General de la Inspección, de manera que puede afirmarse que la LGDC es receptora, en esta materia, de la más reciente doctrina jurisprudencial, todo lo cual resulta especialmente loable porque la inactividad inspectora durante seis meses, sin causa imputable al obligado tributario, es del todo indefendible.

Como decimos la ley clarifica el concepto de «actuaciones inspectoras» dando cabida en él tanto a las de investigación como a las de liquidación.

Este plazo máximo de duración de actuaciones inspectoras debe ponerse también en relación con lo establecido en el artículo anterior de la ley, en el que la Inspección viene obligada, en un plazo de seis meses a iniciar actuaciones de carácter general cuando así lo solicita un contribuyente inmerso en inspección parcial. Esta combinación permitirá que la Inspección goce del plazo de un año y medio para terminar con carácter general unas actuaciones iniciadas con carácter parcial, a lo que habrá de sumar la posibilidad de ampliarlo por 12 meses más cuando concurren algunas de las circunstancias excepcionales que a continuación se comentan. Así las cosas, esta limitación temporal de actuaciones inspectoras queda bastante difuminada.

No en vano, la debilidad del derecho reconocido en este precepto reside, precisamente, en las excepciones, ya que prevé expresamente que la duración de las actuaciones inspectoras se prorrogue por otros 12 meses más adicionales a los antes citados, cuando concurren cualquiera de las dos siguientes circunstancias:

- Especial complejidad, para cuya determinación habrá de tenerse en consideración, en todo caso, el volumen de operaciones del contribuyente, la dispersión geográfica de sus actuaciones, la tributación en régimen de consolidación fiscal o la tributación en régimen de transparencia fiscal internacional.
- Ocultación de alguna actividad empresarial o profesional.

La prórroga por 12 meses prevista en el número 1 del artículo 29 resulta, a mi criterio, excesiva, entre otras por las siguientes razones:

- Porque la redacción del artículo obliga a que toda ampliación de plazos se haga por 12 meses más, no previendo la posibilidad de que la ampliación se realice por plazos menores a 12 meses cuando así lo aconsejen las circunstancias, en consecuencia con el artículo 42.2 de la Ley 30/1992. Se debió fijar una ampliación «máxima» de 12 meses.
- Aunque se ajusta a la letra del artículo 42.2 de la Ley 30/1992, que prevé un régimen de ampliación de plazos para resolver de hasta el doble del inicialmente previsto, no debemos olvidar que dicho precepto está pensando en el plazo máximo típico de tres meses al que se refiere el propio precepto, y no están pensando, en ningún caso, en un plazo máximo de resolución de 12 meses.
- Es preferible, y ya se ha comentado, dotar a la Inspección de cuantos medios necesite para reducir al máximo su actuación en el tiempo, sin merma de su eficacia. Ello tiene especial interés si se piensa en la limitación de medios con la que se desenvuelve hoy una gran parte de la Inspección Tributaria lo que le lleva a ser casi inoperante frente a los no declarantes, los ilocalizados, los que incumplen el deber de comparecer y colaborar, etc. Si la Inspección tuviera los medios que necesita podría limitarse más generosamente la duración de las inspecciones sin grandes costes y, adicionalmente, se prestaría un buen servicio al principio de justicia ya que serían principales beneficiarios de la limitación temporal de las inspecciones quienes, al menos, cumplan sus obligaciones formales correctamente.

b) SU CONFIGURACIÓN REGLAMENTARIA.

La ley remite al posterior desarrollo reglamentario la regulación concreta y detallada de las excepciones que permiten prorrogar el plazo máximo de duración de la inspección, regulación reglamentaria que deberá respetar, al menos, los siguientes principios si no se quiere limitar en exceso el derecho a una duración razonable de las inspecciones:

- El principio de excepciones tasadas, según el cual únicamente con base en alguna de las causas taxativamente fijadas y detalladamente descritas por la norma reglamentaria, cabe apreciar especial complejidad y, en consecuencia, ampliar el plazo máximo de la inspección. De momento, hasta tanto no se produzca el consecuente desarrollo reglamentario, es mejor pensar, de entrada, que la duración de cualquier inspección es, como máximo, de dos años. El generalismo y la ambigüedad con la que está redactada la letra a) del artículo 29.1 no permiten pensar otra cosa, pues no sólo da por hecho que el régimen de consolidación fiscal o el de transparencia fiscal internacional legitiman la duplicación del plazo de la inspección, sino que además bajo la expresión «a la vista del volumen de operaciones, de la persona o entidad, de la dispersión geográfica de sus actividades...», justifica la ampliación de plazo en circunstancias tan genéricas como la cifra de ventas -sin más- o en quién sea el contribuyente inspeccionado.

De modo particular debe criticarse la dispersión geográfica como causa de ampliación del plazo, al menos cuando se trate de una dispersión dentro del territorio nacional, pues la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuenta con órganos centrales de inspección entre cuyas funciones específicas está la de coordinar, o incluso realizar, inspecciones tributarias caracterizadas por su dispersión geográfica; lo que permite volver a la idea de una mejor dotación de la Inspección a cambio de mayor seguridad jurídica para el contribuyente.

- El principio de la obligación de motivación de la resolución que acuerde la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. La obligatoriedad para la Inspección de los tributos de emitir una resolución administrativa expresa y motivada en la que justifique la concurrencia de tales circunstancias excepcionales y tome la decisión de ampliar el plazo por otros 12 meses más. Por aplicación de lo establecido en el artículo 42.2 en relación con el artículo 107 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, debe ser considerada un acto de mero trámite, y consecuentemente no susceptible de impugnación independiente. No obstante, la liquidación que derive de actuaciones inspectoras con plazo ampliado, sí será susceptible de impugnación con base en los motivos relacionados con las causas de esa ampliación. Por tanto una ampliación incorrectamente realizada puede introducir un motivo de impugnabilidad de la liquidación final que la Inspección debe tener en cuenta.
- En relación con la ocultación de actividades empresariales o profesionales, constituye otro reto reglamentario el definir qué se entiende por ocultar actividad empresarial o profesional, ya que ésta puede referirse a la totalidad de una actividad de esta naturaleza o puede estar refiriéndose únicamente a operaciones concretas.

c) EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO. (Artículo 29.2)

Pero la debilidad de este principio de limitación temporal de las actuaciones inspectoras adquiere especial importancia si se tiene en cuenta que el único efecto o consecuencia previsto para el caso de su incumplimiento es la no interrupción del plazo de prescripción asociada a la comunicación inicial de actuaciones.

Probablemente los efectos previstos para el caso de incumplimiento son notoriamente insuficientes y se podría, haciendo uso de una cierta audacia, haber introducido a efectos algo más severos para con la Administración Tributaria ante los casos de evidente dilación injustificada de las actuaciones inspectoras conducente, bien a la suspensión por más de seis meses, bien a sobrepasar la duración máxima que corresponda. Retomamos en este punto la aplicación de la institución de la caducidad al procedimiento inspector, haciendo caso omiso de lo establecido en la Ley 30/1992, en la que se prevé la terminación por caducidad sólo respecto a los procedimientos iniciados a instancia de parte, si bien no parece repugnar teóricamente la posibilidad de que un procedimiento iniciado de oficio caduque

con todas sus consecuencias y la Administración se vea obligada, si quiere ejercitar sus derechos liquidatorios, sancionadores o recaudatorios, a iniciar de nuevo desde «cero» ese mismo procedimiento asumiendo el coste que la prescripción haya conllevado.

Adicionalmente, hay que recordar que la comunicación inicial de actuaciones inspectoras genera otros efectos distintos de la interrupción de los plazos prescriptivos, como es el privar de efectos exculpatorios a las regularizaciones voluntarias posteriores, y el privar de efectos atenuantes o exculpatorios a las consultas que pudieran formularse después de la iniciación de actuaciones.

Tal como ha quedado el artículo 29.3 de la LDGC no queda claro que el artículo 31.4 b), del Reglamento General de la Inspección sigue vigente, antes bien, parece que siendo la LDGC una norma posterior con mayor rango que el Reglamento General de la Inspección pudiera haberse producido una derogación implícita de dicho precepto al no prever el texto legal ningún otro efecto derivado de la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras por más de seis meses. No obstante, puede interpretarse que la regularización voluntaria hecha una vez suspendidas injustificadamente las actuaciones inspectoras sigue siendo posible porque no requiere de previsión legal expresa y puede ser creada por una norma reglamentaria sin más. La situación normativa resultante no es la deseable, pero creo que se puede hacer una interpretación pro contribuyente como la comentada más arriba sin que ello perjudique la conveniencia de una reforma normativa que la aclare.

Hasta la entrada en vigor de la LDGC existía un notable divorcio entre los efectos de la iniciación de actuaciones inspectoras -art. 30.3 del RGI- y la desvirtuación de dichos efectos prevista por el artículo 31.4 del propio reglamento para los casos de suspensión injustificada por más de seis meses, ya que sólo se desvirtuaban el relativo a la interrupción de la prescripción y el referente a la regularización voluntaria mediante ingresos extemporáneos [art. 31.4 b)]. Después de la entrada en vigor de la LDGC la divergencia entre ambos preceptos podría verse aumentada si se mantiene la idea de una derogación implícita de la letra b) del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección vía artículo 29.3 en relación con la disposición derogatoria única de la LDGC.

Todo ello se hubiera evitado si la LDGC cumpliera sus propias previsiones y, concretamente, al amparo de su artículo 4.1 y 2 hubiera contenido una nueva redacción del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección necesitado, por otra parte, de una profunda revisión.

## 2. Derechos y garantías en el procedimiento de recaudación. (Capítulo VI)

En esta materia la LDGC no es especialmente innovadora, no obstante lo cual conviene realizar un análisis más detallado de los aspectos más relevantes:

### 2.1. La concatenación de la suspensión por impugnación. (Artículo 30)

En primer lugar la ley viene a reiterar la situación vigente en cuanto a ejecutividad de las deudas tributarias y posibilidad de suspensión de dicha ejecutividad mediante la interposición de recursos o reclamaciones, realizando una remisión general a las normas reglamentarias vigentes reguladoras de recursos y reclamaciones.

Sin embargo, es relativamente novedosa la regulación de la concatenación entre la suspensión acordada en vía administrativa y la suspensión que tenga lugar en el procedimiento contencioso-administrativo. Concretamente, establece que toda suspensión acordada en vía administrativa como consecuencia de un recurso o reclamación continuará como tal suspensión durante el proceso contencioso-administrativo posterior, hasta tanto el Tribunal decida sobre la propia suspensión. De esta nueva regulación podemos extraer las siguientes notas novedosas:

- Hasta ahora la concatenación entre la suspensión en vía administrativa y la suspensión en vía contencioso-administrativa se instrumentaba, en el Reglamento General de Recaudación, mediante una paralización cautelar de actuaciones recaudatorias, y así el artículo 20.8 de dicho texto establece lo siguiente: ... *Cuando la ejecución del acto hubiese estado suspendida, una vez concluida la vía administrativa los órganos de recaudación no iniciarán o, en su caso, no reanudarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras que no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, siempre que la vigencia y eficacia de la caución inicialmente aportada se mantenga hasta entonces. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar el pago de la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada en vía administrativa. El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión.*

Por lo tanto, lo que hasta ahora era una paralización que permitía no iniciar o continuar el procedimiento ejecutivo cuando determinada liquidación podía quedar suspendida posteriormente por un Tribunal, con efectos retroactivos, ahora se canaliza a través de una continuidad de la suspensión acordada en vía administrativa. Es una relación más sólida, más sencilla y con menores riesgos de ejecución improcedente de resoluciones económico-administrativas, mejoría que se apoya en una loable renuncia de la ley aparte de la garantía del crédito tributario.

- Además, se establece una continuidad de la suspensión en todo caso, lo que parece incluir los supuestos en que el recurso contencioso-administrativo no vaya acompañado de aportación de garantía suficiente. Así debe deducirse a pesar de la redacción del número 2 del artículo 30 de la LDGC, que intercala la expresión «siempre que exista garantía suficiente» para introducir el elemento caucional a título de condición necesaria para dar conti-

nidad a la suspensión. Sin embargo, el texto de la ley olvida los supuestos en que la ejecución del acto impugnado ha estado suspendida en vía administrativa por otro motivo distinto de la prestación de garantía [art. 74.2 b) del RPREA], sin que ello, a mi juicio, quiera decir que en estos supuestos proceda la ejecución del acto impugnado aun antes de que el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo se haya pronunciado sobre la propia suspensión. Luego una interpretación razonable conduce a afirmar que la suspensión acordada en vía administrativa debe mantenerse en vía judicial hasta que el Tribunal resuelva la pieza de suspensión, si bien quedará condicionado a la aportación de garantía cuando la suspensión en vía administrativa se acordó con base en la existencia de caución.

El propio artículo soslaya el problema del desconocimiento que la Administración Tributaria tiene del hecho de la prestación de garantía en vía judicial, y más aún del bastanteo que de la misma vaya a hacer el Tribunal. Por ello, es excesivo el riesgo de ejecutar una liquidación cuya suspensión se halla solicitada a un Tribunal ordinario, por los perjuicios -quizá irreparables- que se le pueden causar innecesariamente al recurrente a través de una ejecución improcedente.

## 2.2. Procedimiento de apremio. (Artículo 31)

En relación con las reglas que rigen el procedimiento de apremio la LDGC obliga en primer lugar a identificar la deuda en la providencia de apremio, dicción que no parece resultar muy novedosa pero que en la práctica no se cumple siempre, ya que no toda providencia de apremio identifica suficientemente la deuda de la que trae causa. Por lo tanto en la medida en la que esta reafirmación de la obligación de identificar la deuda en la providencia de apremio, como declaración programática, sirva para que se cumpla en la práctica, habrá que aplaudir la reforma.

Sin embargo sí que es muy novedosa la imposibilidad de ejecutar los embargos que se regula en el número 2 del artículo 31 de la ley. Incluso podría hablarse de una cierta quiebra del principio de ejecutividad de los actos administrativos y, consecuentemente, del propio principio de autotutela ejecutiva que ha regido hasta la fecha el ordenamiento administrativo español.

Así parece desprenderse desde el momento en el que la Administración Tributaria queda imposibilitada para la enajenación de los bienes embargados en procedimientos ejecutivos relativos a deudas que no han adquirido firmeza, lo que obliga a la Administración a transformar sus embargos ejecutivos en embargos cautelares o preventivos en estos supuestos.

El propio texto exceptúa una serie de supuestos, como son los relativos a causas de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor y por último, lógicamente, el supuesto en que el contribuyente solicite la enajenación de los bienes embargados, en los que aún no siendo firme la deuda apremiada, procede la enajenación de lo embargado.

Pero debe tenerse en cuenta que las excepciones a este principio de quiebra de la ejecutividad de los embargos de la Administración Tributaria no terminan en la relación que hemos enumerado anteriormente, sino que debemos dirigir nuestra mirada a los embargos de bienes y derechos que no conlleven enajenación para saber hasta qué punto esta regla novedosa queda limitada. Pensemos simplemente en los embargos de dinero depositado en cuenta bancaria o en los embargos de créditos. En esta forma de embargo, y recordamos que la del embargo de cuentas bancarias es la forma más normal y frecuente de embargar, no existe una fase de enajenación de los bienes trabados, sino que la realización de la traba y su ejecución son una misma cosa. Por ello hubiera sido más práctico si lo que se quiere es preservar el derecho de los contribuyentes frente a las actuaciones ejecutivas de la Administración Tributaria, introducir en el precepto la imposibilidad de llevar a ejecución aquellos otros embargos que no necesariamente conllevan la enajenación de los bienes o derechos embargados, como puedan ser los casos ya citados de embargo de efectivo en cuentas bancarias, embargo de créditos comerciales o embargo de otro tipo de derechos.

No obstante, es obligado recalcar la idea de encontrarnos por vez primera en nuestro ordenamiento tributario ante la inejecutividad *de facto* de los actos administrativos carentes de contenido sancionador, lo que se ha instrumentado, por reflejo con el terreno judicial, mediante la asociación de la ejecutividad y la firmeza.

### 2.3. *Derivación formal y alcance de la responsabilidad.*

En cuanto a la responsabilidad tributaria la ley realmente no hace aportación novedosa alguna, y viene a reiterar con una formulación diferente lo ya fijado por la LGT en sus artículos 37 y ss. Hubiera resultado muy conveniente trasladar el texto de la LGT al proyecto de ley para evitar, ante la modificación formal del texto cualquier lectura tendenciosa de este nuevo precepto.

### 2.4. *Cuenta corriente tributaria.*

La disposición final quinta establece la obligación para el Ejecutivo de dictar un Real Decreto en tres meses desde la entrada en vigor del estatuto regulador de la llamada «cuenta corriente tributaria». Su finalidad, expuesta de forma sintética, es permitir que contribuyente y Administración Tributaria compensen sus créditos y débitos sustituyendo pagos y devoluciones.

Este planteamiento resulta enormemente práctico si se articula convenientemente, para lo cual, creo que debieran respetarse los siguientes criterios en el plano reglamentario:



- Compensabilidad tanto de los acuerdos de devolución expresos como de las devoluciones de oficio adeudadas por acto presunto de acuerdo con la normativa de IRPF (art. 100 de la Ley 18/1991), Impuesto sobre Sociedades (art. 145 de la Ley 43/1995) e IVA (art. 115 de la Ley 37/1992), desde el momento en que haya transcurrido el plazo máximo para devolver.
- Compensabilidad automática de las liquidaciones tributarias derivadas de actas de inspección y posibilidad de compensación de oficio en tales supuestos.
- Agilidad en la adopción y notificación de acuerdos administrativos de devolución, tanto en las devoluciones de oficio como en las devoluciones de ingresos indebidos.
- Una vez se clarifiquen las fases de ejecución del gasto público y concretamente el reconocimiento del crédito, debería incluirse en el futuro la compensación con créditos no tributarios. Como se puede observar, la LDGC ha optado por circunscribir los efectos de la cuenta corriente tributaria a los créditos y débitos tributarios, dejando fuera la posibilidad, muy frecuente, de compensar deudas tributarias con créditos no tributarios, es decir, la forma de pagar deudas tributarias mediante su compensación con cantidades adeudadas por el Estado por cualquier concepto y encuadrado en la ejecución de su presupuesto de gastos. Esta modalidad de compensación ya tiene carta de naturaleza en nuestro ordenamiento [art. 68.1 b) de la LGT y 63 y ss. del RGR] y sólo se trataría de habilitar su ejecución mediante la cuenta corriente tributaria, siempre bajo la condición de un control suficiente por parte de la Administración Tributaria. En este sentido, sería interesante aprovechar la profunda reforma que se está gestando de la Ley General Presupuestaria para clarificar, en la ordenación de las fases del gasto público, a partir de cuál de ellas es compensable un crédito, procurando superar ese confuso concepto del crédito reconocido que, diversamente, regula el artículo 67 del Reglamento General de Recaudación en sus números 1 c) y 2 b).

### 3. Derechos en el procedimiento sancionador.

El tratamiento que la ley da a los derechos y obligaciones del contribuyente en el procedimiento sancionador aconseja abordar separadamente las siguientes materias:

#### 3.1. *Suspensión de la ejecución de las sanciones.* (Artículo 35)

Según el texto de la ley la ejecución de las sanciones queda automáticamente suspendida hasta tanto las mismas adquieran firmeza en vía administrativa, sin necesidad de que se preste garantía o caución sobre las mismas.

Este precepto viene a recoger de forma clara y tajante una abundante doctrina y una reiterada jurisprudencia que establecía que la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, resultaba aplicable a los procedimientos tributarios en todo aquello que no eran normas procesales en sentido estricto, esto es, en todo aquello que eran normas de régimen jurídico. En tal sentido, los principios reguladores del procedimiento sancionador, en la medida en que reconocen a favor del administrado derechos subjetivos, acciones y facultades, son normas de régimen jurídico que resultan directamente aplicables a los procedimientos sancionadores de orden tributario. En consecuencia el alcance de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 no era tal que excluyera los procedimientos tributarios sancionadores de la aplicación de los principios generales que recoge dicha ley en esta materia, como consecuencia de lo cual resulta directamente aplicable el número tres del artículo 138 de dicho texto legal que señala: *La resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa*, en referencia a la resolución del expediente sancionador.

La modificación que contiene la LDGC conduce a la derogación de los números 3 y 4 del artículo 81 de la LGT, en la redacción que le había dado la Ley 25/1995. Dicha derogación es muy de agradecer, en primer lugar, porque quiebra el principio de ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes y, en segundo lugar, porque da al traste con un precepto, el 81.4, cuya aplicación era tan compleja que resultaba cuasi imposible.

La incorporación de este precepto al ordenamiento tributario va a permitir hacer traslación a los procedimientos sancionadores tributarios a través de la suspensión automática de las sanciones no firmes, de los principios constitucionales de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva, que ya habían sido aplicables al ámbito tributario a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, y 29/1989, de 6 de febrero). Por todas estas razones la valoración que puede hacerse de este precepto es altamente positiva y, únicamente, cabe poner de manifiesto la existencia de doctrinas que van más allá de la planteada en la ley, en el sentido de diferir la ejecutividad de las sanciones tributarias al momento en que adquiera firmeza en sede judicial, básicamente apoyadas en la idea de que el principio de presunción de inocencia sólo se rompe mediante sentencia judicial firme.

La disposición transitoria única, vuelve a considerar que la norma sobre suspensión automática de las sanciones tributarias no firmes es una norma de procedimiento y que, en consecuencia, se empezará a aplicar en los procedimientos que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor de la ley. Eso supone que, una vez aprobada la ley aún se impondrán sanciones tributarias cuya suspensión por impugnación exija la aportación de garantía suficiente, lo que resulta un contrasentido profundo si se tiene presente que nos encontramos ante un derecho subjetivo -el derecho a la suspensión de la ejecución de la sanción no firme- que es cristalización en el ámbito tributario del derecho fundamental de las personas, a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva. Por lo tanto, la propuesta en relación con esta cuestión sería que la suspensión automática de las sanciones

no firmes sea considerada una norma de régimen sancionador y no sólo una norma de procedimiento y, en tal convicción, hacer aplicación del propio artículo 4.3 de la ley y fijar su eficacia retroactiva bajo el principio de norma sancionadora más favorable.

### 3.2. Separación de procedimientos. (Artículo 34)

La segunda gran cuestión que aborda la LDGC en materia de procedimiento sancionador es la obligatoriedad de instruir el expediente sancionador de manera separada y distinta del procedimiento de comprobación y liquidación.

El expediente sancionador deberá contener en todo caso una fase de audiencia al interesado y su resolución habrá de ser adoptada en el plazo máximo de seis meses, resolución que será susceptible de recurso independiente respecto al que quepa interponer frente al acto liquidatorio, sin perjuicio de su posible acumulación.

La separación del procedimiento sancionador respecto del de comprobación y liquidación, constituye una demanda tradicional en el seno de la doctrina y de alguna jurisprudencia que vea en la confusión de los dos procedimientos un obstáculo insalvable para la aplicación efectiva de los principios constitucionales de presunción de inocencia, tutela judicial efectiva y derecho a la no autoinculpación en el procedimiento sancionador y eventualmente, en el procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública. Dicha tesis sostiene que sólo instruyendo el expediente sancionador separadamente puede darse virtualidad al principio de presunción de inocencia y, sobre todo, al derecho a la no inculpación, ya que en el procedimiento de comprobación y liquidación la vigencia del deber de colaboración con la Administración Tributaria es incompatible con el derecho que todo acusado, administrativamente hablando, tiene a no autoinculparse en un proceso sancionador. Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional en esta materia sostiene que el deber de colaboración con la Inspección Tributaria y la autoinculpación se mueven en planos diferentes, ya que la primera no se basa en la presunción de que el contribuyente haya defraudado, sino que tiene por finalidad verificar la exactitud de las declaraciones presentadas mediante la obtención de pruebas que en ningún caso suponen declarar contra uno mismo (Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre).

Cuestión distinta no resuelta es la que se produce en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, pues, en la práctica, el Ministerio Fiscal toma como principal elemento de convicción a la hora de decidir la interposición de la denuncia, el propio informe de la Inspección. Es más, en la práctica, gran parte de la instrucción de estos procedimientos penales se hace descansar en los resultados de la investigación inspectora previa a la apertura del proceso penal, lo que transforma ciertas actuaciones administrativas en algo parecido a las diligencias preliminares, lo que a su vez exigiría en esta fase que se respetara el derecho a no declarar contra uno mismo y el derecho a la asistencia letrada.

La eficacia de la separación de procedimientos para la aplicación de los principios constitucionales en el orden sancionador va a depender de la permeabilidad que exista entre uno y otro procedimiento. Si bien ambos procedimientos han de tramitarse separadamente, nada obsta que los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación e investigación sean utilizados en el expediente sancionador, lo que conduciría indirectamente a que, a la luz del deber de colaboración se estuvieran obteniendo datos para la inculpación del contribuyente con un expediente sancionador y en un hipotético proceso penal. Por lo tanto será necesario establecer, en el plano reglamentario, en qué medida las gestiones tributarias hechas en el procedimiento liquidatorio pueden ser utilizadas eficazmente en el expediente sancionador, correlativamente, qué actuaciones de carácter investigador se han basado en el deber de colaboración y no pueden ser trasladadas al expediente sancionador porque conducirían a una autoinculpación del contribuyente. Por lo tanto vemos que la separación en el plano práctico va a ofrecer muchos problemas y que su necesidad y adecuación en nuestro ordenamiento tributario son muy discutibles.

En cuanto a la impugnabilidad por separado, lo cierto es que esto no es una posibilidad sino que se trata de una obligación, ya que la imposición de las sanciones es un acto administrativo que debe ser impugnable con autonomía respecto de la liquidación tributaria, en todo caso.

En lo tocante al plazo máximo de resolución del expediente sancionador, fijado en seis meses, habrá que definir en el plano reglamentario qué consecuencias tiene el incumplimiento de dicha norma. En esta materia entiendo que se debe ser especialmente audaz y plantear como efecto ante el incumplimiento de este plazo el decaimiento definitivo de la acción sancionadora de la Administración en relación con el hecho de que se trate, lo que no está recogido en la ley y en ningún otro texto normativo tributario, pero que podría tener perfecta cabida.

La disposición transitoria única, en su número 2, contiene una regla especial de entrada en vigor referente al artículo 34 del propio texto, a cuyo amparo será obligatorio aplicar la separación de procedimientos en todos aquellos expedientes cuya terminación aún no haya sido documentada al tiempo de producirse la entrada en vigor de la LDGC. Así pues, nos encontramos con un efecto retroactivo claro en esta materia que obligará a aplicar la nueva normativa a procedimientos iniciados con anterioridad, por tres razones:

- En primer lugar, porque nuestras normas procesales sobre comprobación tributaria están huérfanas de una disposición que establezca con claridad cuándo se entiende iniciado el expediente sancionador, momento que en ningún caso debiera hacerse coincidir con la comunicación inicial de actuaciones, de acuerdo con el principio de presunción de inocencia. Ante este desconocimiento la norma de régimen transitorio opta por considerar que el derecho al expediente separado es una norma de régimen sancionador más favorable y determina que su eficacia temporal sea tal que alcance a todos los procedimientos, no sancionadores, sino comprobadores aún no cerrados a la entrada en vigor de la nueva ley.

- En segundo lugar, de todas las normas que afectan al régimen sancionador tributario ésta es la más procesal y la menos sustantiva, razón por la que carece de coherencia darle efectos retroactivos a la separación de procedimientos cuando no se le está dando a la suspensión automática de las sanciones recurridas.
- La aplicación de esta norma a los procedimientos de comprobación no cerrados va a tener una dificultad adicional no despreciable, como es la ausencia de desarrollo reglamentario para su aplicación ya que ni tenemos reglamento sancionador ni el Reglamento General de la Inspección se ocupa de esto en absoluto.

### 3.3. *La presunción de buena fe y la culpabilidad.* (Artículo 33)

La ley establece en el mismo precepto la presunción de buena fe en la actuación del contribuyente y la carga de la prueba de la demostración de la culpabilidad en las infracciones tributarias a cargo de la Administración.

Cabe entender que es un ejercicio de incorrección técnica el haber mezclado en el mismo precepto estos dos principios.

El precepto tiene la desventaja de no innovar nada y, desde luego, no enriquecer la posición jurídica del contribuyente frente a la Administración Tributaria que es de lo que se trata según la Exposición de Motivos. En un sistema tributario que excluye por principio la responsabilidad objetiva en la comisión de infracciones tributarias, es claro que corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de culpabilidad. Dicha carga de la prueba a cargo de la Administración no se produce por mor de la existencia de una presunción de buena fe en la conducta del contribuyente, sino por un principio jurídico de carácter general ya vigente en el Derecho Romano según el cual la culpa nunca se presume.

Por ello, no está de más pero no innova nada, recordar que la culpa debe ser probada por quien la alega, y en el caso del ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración la culpa debe ser probada por ésta.

En cuanto a la buena fe, su relación con la culpa no es necesaria, ya que puede actuarse de buena fe y aún así actuar culpablemente y, por el contrario, aun habiendo actuado de mala fe no haberse incurrido en culpa. En consecuencia el precepto en cuestión podría haberse enunciado con mayor acierto desde el punto de vista técnico y, dado que no aporta nada, quizá pudiera haberse evitado.

#### 4. Recursos y reclamaciones. (Capítulo VIII)

Dentro de este Capítulo la ley aborda dos cuestiones diferentes: la primera relativa al derecho que asiste a los contribuyentes a impugnar los actos de la Administración Tributaria y la segunda la conversión en optativa de la primera instancia de la vía económico-administrativa.

En relación con la primera de las cuestiones únicamente debe reseñarse que, aun no innovando nada sobre el particular, se subraya la necesidad de que los actos susceptibles de recurso o reclamación contengan una indicación del recurso o recursos que caben contra los mismos, referencia de los plazos para su interposición y mención de los órganos ante los que debe interponerse. El interés de este recordatorio radica, precisamente, en que la Administración Tributaria incumple con relativa frecuencia la obligación de dar pie de recurso en muchos de los actos administrativos, especialmente si se recuerda que muchos de dichos actos constituyen a los particulares en la obligación de hacer o de dar determinada prestación. Así puede observarse con frecuencia la existencia de requerimientos de información dictados al amparo de los artículos 111 y ss. de la LGT carentes de pie de recurso.

En relación con la segunda de las cuestiones resulta muy interesante detenerse y analizar más detalladamente los cambios que se producen en la vía económico-administrativa.

Como antes señalábamos, la solución en relación con la vía económico-administrativa ha sido la de convertir en optativa la primera instancia en aquellos supuestos en que el acto administrativo correspondiente sea susceptible de revisión económico-administrativa en dos instancias. Más concretamente se ha transformado en optativa la instancia que corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, permitiendo que el contribuyente opte por interponer directamente su reclamación ante el Tribunal Central.

Dicha solución plantea, a mi juicio, dos problemas:

- a) Como ya ha sido puesto de manifiesto por algún comentarista, al convertir en optativa la primera instancia se está considerando disponible la competencia de los Tribunales Regionales y Locales, lo que convierte dicha competencia en renunciable para dichos órganos. Ello choca frontalmente con el principio de irrenunciabilidad de la competencia de los órganos administrativos, principio plasmado con absoluta claridad en el artículo 12.1 de la Ley 30/1992, ya citada anteriormente, y que por constituir una norma integrada en las bases del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común resulta directamente aplicable al ámbito tributario. Dicho principio de irrenunciabilidad está también recogido en el artículo 7 del Reglamento de Procedimiento en las

Reclamaciones Económico-Administrativas, donde se señala: *La competencia de los órganos enumerados en el artículo tercero será irrenunciable e improrrogable y no podrá ser alterada por la sumisión de los interesados.*

Si tenemos en cuenta que la competencia de los órganos económico-administrativos determina la propia competencia de los órganos jurisdiccionales que han de fiscalizar el contenido de sus resoluciones, estamos estableciendo la disponibilidad de la competencia de los órganos jurisdiccionales por parte de los administrados, lo que en todo caso resulta inadmisibile en nuestro ordenamiento jurídico procesal.

Aun así, si la solución, siendo jurídicamente dudosa, prometiera grandes ventajas para los contribuyentes pudiera tomarse en consideración su admisibilidad y conveniencia. Sin embargo, la actual estructura y dotación de los órganos económico-administrativos hace pensar que la conversión en optativa de la fase regional o local no va a permitir superar los problemas de colapso y estancamiento que sufre la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, razón que me inclina pensar que la solución adoptada no es la más correcta.

- b) Tomando lo señalado antes como banderín de enganche, debe apuntarse que las consecuencias de la conversión en optativa de la primera instancia del proceso económico-administrativo no va a permitir reducir el retraso que la tramitación de dichas reclamaciones tienen hoy en día. Entre las razones que permiten apoyar dicha idea pueden citarse la mejor dotación actual de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales frente al Tribunal Central, la facilidad y agilidad que supone revisar una resolución tramitada y resuelta por un órgano inferior frente a esta solución que supone analizar un expediente por primera vez y, por último, la inundación que para el Tribunal Central va a suponer el absorber de todas aquellas reclamaciones que vienen siendo estimadas por los Tribunales Inferiores -que son aproximadamente el 35% de las reclamaciones interpuestas ante los TEAR o TEAL-.

Si a lo señalado añadimos que esta modificación de la fase económico-administrativa puede conducir a que los actos dictados por órganos periféricos de la Administración Central del Estado y los actos dictados por órganos de las Comunidades Autónomas acaben siendo fiscalizados por órganos judiciales centrales, como la Audiencia Nacional, es lógico pensar que la solución es, al menos, discutible.

En este orden de cosas se podría proponer, para el futuro al menos dos alternativas más razonables. La primera consistiría en hacer optativa precisamente la segunda instancia, siempre en relación con aquellas reclamaciones susceptibles de recurso de alzada ante el Tribunal Central. Dicha solución sería la que conllevaría un mayor aprovechamiento de la infraestructura y dotación de los Tribunales Regionales y Locales y la que más coadyuvaría a no colapsar el Tribunal Central.

La segunda consistiría en fijar una única instancia económico-administrativa tomando como único criterio clasificador de la competencia ante el TEAR y el TEAC el del órgano del que procede el acto administrativo impugnado.

Por último debe hacerse referencia a la notificación introducida por la disposición final cuarta, en cuya virtud pasan a ser susceptibles de alzada los actos de contenido económico superiores a 25 millones en cuota o 300 millones en base.

Tras este análisis de la LDGC, puede quedar una cierta sensación de claroscuro, la cual no debe equivocarnos a la hora de valorar una ley cuando menos audaz y oportuna que, en un futuro cuanto más próximo mejor, pueda constituir el germen de la LGT del próximo milenio.