

CARLOS PALAO TABOADA*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Autónoma de Madrid***Extracto:**

EL presente trabajo es una continuación del comentario del autor al Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes publicado en el número 171 de esta Revista. Parte, pues, de este comentario y se propone informar acerca de las modificaciones que se han introducido en el Proyecto durante su tramitación parlamentaria, hasta llegar al texto legal definitivo.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Novedades más importantes respecto del Proyecto de Ley.
 - 1. Reducción a cuatro años del plazo de prescripción.
 - 2. Devoluciones y reembolsos.
 - 3. Inspección.
 - 4. Recaudación.
 - 5. Procedimiento sancionador.
 - 6. Reclamaciones económico-administrativas.
 - 7. Los plazos de los procedimientos tributarios.

- III. Balance provisional.

I. INTRODUCCIÓN

El B.O.E. del 27 de febrero de 1998, número 50, publicó el texto de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, «la Ley»), que lleva el número 1/1998 y fecha del día anterior. El legislador ha adoptado su decisión y ha llegado, por tanto, el momento de analizar la nueva ley y determinar sus repercusiones en el ordenamiento jurídico en el que viene a insertarse.

El debate parlamentario ha introducido en el Proyecto de Ley presentado por el Gobierno a las Cortes diversas modificaciones, algunas de importancia. El propósito de la presente nota es comentarlas, para lo cual me permitirá el lector que a fin de evitar reiteraciones dé por conocido un comentario al Proyecto publicado en esta misma revista (1) y prescinda de analizar aquellos aspectos en los que la Ley deja inalterado el texto del Proyecto o introduce solamente variaciones menores. La mayoría de las modificaciones que mencionaremos se refieren, por razones obvias, a lo que en ese comentario llamaba las partes «duras» del Proyecto, es decir, las normas con mayor contenido innovador, que son aquellas en las que principalmente se centró la discusión en las Cortes. Otros comentarios más reposados podrán prestar mayor atención a las partes «blandas» de la Ley, lo cual les permitirá poner de manifiesto aquellos aspectos que puedan tener algún interés; por ejemplo, por introducir alguna variante significativa en las disposiciones de las que fundamentalmente constituyen repetición. Por cierto que las Cortes han hecho también su aportación a las partes «blandas» de la Ley: el nuevo apartado 3 del artículo 4.º (art. 3.º del P.L.) reitera el principio de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables ya establecido en el artículo 128.2 de la Ley 30/1992, y el también nuevo apartado 4 del mismo artículo reproduce literalmente el apartado 1 del artículo 118 de la Ley General Tributaria. Ambos fueron añadidos por la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso.

Algunos de los preceptos calificados en el citado comentario al Proyecto como «blandos» fueron incluidos en esta categoría por su carácter meramente «didáctico»; es decir, por tratarse de normas necesitadas de aplicación por una disposición posterior. Éste es el caso del artículo 9 de la Ley

(1) «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 171, págs. 3 y sigs.

(art. 8 del P.L.), que regula lo que llama «acuerdos previos de valoración», denominación equívoca por su semejanza con la expresión «acuerdos previos» en materia de precios de transferencia con la que en la práctica, no en las normas que los regulan, se designa en castellano a los *advance pricing agreements* o APAs. Se presentaron tanto en el Congreso como en el Senado varias enmiendas a este precepto, en su mayoría de simple detalle; sin embargo, salvo mínimos retoques de estilo, el texto definitivo es idéntico al del Proyecto.

El modelo en que se inspira es el de las consultas vinculantes, si bien con la importante diferencia de que la solicitud del contribuyente debe contener una propuesta, lo cual aproxima el procedimiento en ella establecido al de valoración de operaciones vinculadas. Su lectura suscita numerosos interrogantes; en primer lugar, los derivados de la gran amplitud con que se delimita el campo de posible aplicación de la nueva figura: rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible. Posiblemente sólo llegue a tener efectividad respecto a la valoración de inmuebles, pero cabe pensar que la intención del redactor del Proyecto era introducir con generalidad en nuestro Derecho tributario los acuerdos de fijación de elementos del hecho imponible (cuyo ámbito es más amplio que la simple valoración) previos a la liquidación, en la línea del artículo 88 de la Ley 30/1992, que es uno de los temas de actualidad en esta materia (2). En segundo lugar, los que plantea la coordinación del citado precepto con el artículo 25 de la Ley, relativo a la valoración de bienes, en el que se establece el deber de las Administraciones tributarias de informar sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, cuya regulación recuerda el régimen de las consultas no vinculantes. El artículo 25 es una norma de inmediata aplicación, que no necesita, a diferencia del 9.º, su puesta en práctica por una nueva disposición. Nótese que con relación a este último precepto la aplicación puede estar prevista tanto en las leyes como en los reglamentos propios de cada tributo, con lo cual se lleva a cabo una discutible deslegalización de una medida que afecta muy directamente el principio de legalidad. Habrá que esperar y ver la utilización concreta que el legislador o el Gobierno hacen de esta figura.

II. NOVEDADES MÁS IMPORTANTES RESPECTO DEL PROYECTO DE LEY

1. Reducción a cuatro años del plazo de prescripción.

En el informe de la Ponencia, es decir, en el inicio mismo de la tramitación parlamentaria del Proyecto, se abandonó una de sus normas más polémicas: la que establecía un plazo de prescripción ampliado a seis años en determinados supuestos de infracción. En vista de la manera en que se describían los presupuestos de este plazo ampliado, su supresión merece aplauso, pues sólo hubiera pro-

(2) Véanse los diferentes trabajos recogidos en el volumen colectivo *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996, y GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1998.

ducido inseguridad jurídica o desigualdades o ambas cosas. Las innovaciones de la Ley en materia de prescripción han quedado, pues, limitadas a la reducción de cinco a cuatro años del plazo de prescripción de todos los derechos y acciones en materia tributaria. De acuerdo con la farragosa técnica legislativa de la Ley, su Disposición Final Primera modifica en este sentido la redacción del artículo 64 de la Ley General Tributaria. A su vez, la Disposición Final Sexta, introducida en virtud de una enmienda del Senado, extiende esta medida a las infracciones y sanciones administrativas en materia de contrabando, modificando en este sentido el artículo 15 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando. Acerca de la necesidad de esta medida y de su acierto, desde el punto de vista de la política legislativa en materia de sanciones tributarias y de lucha contra el fraude fiscal, se pueden sostener opiniones diversas, en las cuales no vamos a entrar.

De conformidad con el apartado 2 de la Disposición Final Séptima, la entrada en vigor de las normas de la Ley relativas al nuevo plazo de prescripción se aplaza hasta el 1 de enero de 1999. Esta norma, introducida en el Pleno del Congreso, ha venido a sustituir a la contenida en el apartado 3 de la Disposición Final Sexta del Proyecto, según la cual las nuevas normas sobre prescripción sólo serían de aplicación a los hechos imponibles realizados, a las deudas tributarias liquidadas, a las infracciones tributarias cometidas y a los ingresos indebidos realizados a partir de la entrada en vigor de la Ley. Ahora bien, a diferencia de esta última, la finalmente aprobada no es una norma transitoria, sino una norma reguladora del momento de entrada en vigor de las disposiciones sobre el nuevo plazo de prescripción, la cual deja sin regular los problemas de Derecho transitorio. Éstos pueden recibir las siguientes soluciones:

- 1.^a Irretroactividad absoluta: una vez en vigor, las nuevas disposiciones sólo se aplican a los hechos realizados con posterioridad. Esto es lo que disponía la antigua Disposición Transitoria Sexta, apartado 3, que, como se ve, no es incompatible, desde el punto de vista puramente lógico, con la que ha venido a sustituirla.
- 2.^a Las nuevas normas serían aplicables tanto a los hechos anteriores a su entrada en vigor como a los posteriores, pero el cómputo del plazo se iniciaría a partir del 1 de enero de 1999, fecha de la entrada en vigor de aquéllos. Es decir, que la prescripción se produciría en todo caso el 1 de enero de 2003, aunque en esta fecha no se hubieran cumplido los cinco años que exigía la legislación anterior.
- 3.^a El plazo de prescripción para hechos tanto anteriores como posteriores a la entrada en vigor de las nuevas normas no puede exceder en ningún caso de los cuatro años establecido por éstas, aun cuando no se haya cumplido en su totalidad después de dicha entrada en vigor.

La primera de estas soluciones no parece sostenible, ya que de adoptarla no se explicaría la razón del aplazamiento de la entrada en vigor del nuevo plazo de prescripción, que dilataría todavía más su aplicación efectiva. La segunda tiene en su favor el criterio adoptado por el artículo 1.939 del Código civil, seguido también por la Orden de 24 de junio de 1964 respecto a las normas sobre prescripción de la Ley General Tributaria, según la cual la prescripción comenzada antes de la entra-

da en vigor de ésta se regiría por la legislación anterior, pero si desde la fecha de dicha entrada en vigor transcurriese el plazo en ella establecido para la prescripción surtiría ésta su efecto, aunque por la legislación se requiriese mayor lapso de tiempo (3). Finalmente, la tercera de las soluciones enunciadas tiene en su favor el ser la más favorable para el contribuyente, lo cual armoniza con el sentido general de la Ley, y es también la adoptada por la Administración respecto de la Disposición Transitoria 1.ª de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Según esta Disposición, los hechos acaecidos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley se regularán por la legislación precedente, salvo en lo relativo al plazo de prescripción al que se aplicará la nueva norma, que lo redujo de diez a cinco años (4). En vista de ello, nos inclinamos por la tercera de las soluciones enumeradas.

Es cierto que, a diferencia de la Ley 29/1987, la nueva Ley no establece expresamente que sus disposiciones en materia de prescripción se apliquen a los hechos anteriores, pero en nuestra opinión ésta es la voluntad implícita del legislador (5). El principio contrario supondría establecer distinciones en cuanto a los plazos de prescripción entre los hechos anteriores y los posteriores, lo cual carecería de justificación, si bien esta discriminación se produce como consecuencia del retraso en la entrada en vigor de las normas sobre prescripción, cuyo efecto es equivalente en cierto modo al que produciría la segunda de las soluciones antes expuestas. Ello es un indicio de la voluntad del legislador en el sentido aludido, que no puede presumirse que haya querido acumular ambos efectos dilatorios, el del aplazamiento de la entrada en vigor y el resultante de la segunda solución. En resumen, pues, el 1 de enero de 1999 se producirá la prescripción de todos los derechos y acciones a que se refiere el artículo 64 LGT respecto de los cuales se haya cumplido el plazo de cuatro años y, obviamente, la de aquéllos respecto de los cuales dicho plazo se cumpla con posterioridad a tal fecha. El nuevo plazo no afecta, claro está, a los actos de liquidación que se produzcan dentro del antiguo plazo de prescripción con anterioridad a la citada fecha de entrada en vigor; éste es el efecto principal que se pretende conseguir mediante el retraso de la vigencia de las nuevas normas.

2. Devoluciones y reembolsos.

Las modificaciones introducidas en esta materia, que constituye el capítulo III de la Ley, artículos 10 a 12, son las siguientes:

(3) El texto de la Orden citada es reproducción casi literal del artículo 1.939 del Código civil.

(4) Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 119 y sigs. y VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, págs. 47 y sigs.

(5) Y también la solución más adecuada del problema transitorio de las normas sobre prescripción, de la que se aparta el artículo 1.939 del Código civil al declarar aplicables las leyes anteriores a la «prescripción comenzada», «admitiendo [con ello] un nuevo tipo de estado de hecho digno de respeto», como dice F. DE CASTRO, *Derecho civil de España. Parte general*, I, 3.ª edic., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág. 735.

a) Se agrega un nuevo inciso al artículo 11 (art. 10 del P.L.) con el fin de aclarar que el interés de demora correspondiente a las devoluciones que se realicen transcurridos seis meses desde la finalización del plazo de declaración «se devengará desde la finalización del plazo de que dispone la Administración tributaria para practicar la liquidación provisional [es decir, los indicados seis meses] hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución». La modificación sale al paso de una interpretación no desprovista de lógica, según la cual tal devengo debería iniciarse al término del plazo de declaración, puesto que el contribuyente ha estado privado de su dinero a partir de ese momento. Una enmienda del Grupo Socialista en este sentido tanto en el Congreso como en el Senado (6) no prosperó. El período de carencia actualmente vigente constituye en realidad un impuesto sobre los contribuyentes con derecho a devolución.

Por lo demás, se suprime la antigua Disposición Final Segunda en la que se recogían las modificaciones de las Leyes reguladoras de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades y Valor Añadido destinadas a incorporar el nuevo régimen de las devoluciones, ya que dichas modificaciones fueron ya establecidas por la Ley de Acompañamiento de la Ley de Presupuestos para el presente ejercicio de 1998, Ley 66/1997, de 30 de diciembre. Las nuevas redacciones incorporan ya la precisión del nuevo inciso final del artículo 11 antes aludida.

b) El artículo 12, relativo al reembolso del coste de las garantías, cuyo lugar sistemático adecuado es el capítulo VIII de la Ley, en el que se contienen las normas sobre recursos y reclamaciones, presenta algunas diferencias de interés respecto al texto del Proyecto:

- En primer lugar, generaliza el reembolso a las garantías aportadas para suspender la ejecución mientras que el Proyecto lo limitaba al coste de los avales, remitiendo respecto de otras garantías a una norma reglamentaria (7). Sin embargo, la redacción final no modifica sustancialmente la norma del Proyecto, puesto que de acuerdo con el párrafo tercero del apartado 1 de este artículo, cuando se trate de garantías distintas del aval sigue siendo necesaria la previa aprobación de una disposición reglamentaria que regule el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de la garantía (8). La redacción de Proyecto contenía ya, en efecto, un mandato al Gobierno de extensión del reembolso a toda clase de garantías.

(6) La enmienda núm. 113 en el Congreso y la núm. 38 en el Senado.

(7) El texto del párrafo primero del artículo 12.1 quedó fijado ya en el dictamen de la Comisión del Congreso.

(8) Este párrafo tiene su origen en el segundo inciso del artículo 11 del Proyecto, según el cual el reembolso «se extenderá en la forma que reglamentariamente se determine a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores». Esta redacción resultaba incoherente una vez generalizado el reembolso a toda clase de garantías. Tal incongruencia pasó inadvertida en el Congreso y fue corregida en el Senado que le dio la redacción definitiva. Se olvidó, sin embargo, que, en virtud de la técnica legislativa redundante de la Ley, el contenido del artículo 12.1, en la redacción aprobada por la Comisión del Congreso, se insertaba por la Disposición Final Primera a la Ley General Tributaria como apartado 4 del artículo 81, cuyo texto no fue corregido en el Senado y conserva, por tanto, la incoherente redacción anterior.

- En segundo lugar, se dispone en el párrafo segundo del apartado 1 que cuando la deuda sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías (9).
- Finalmente, se añade el segundo apartado, con arreglo al cual «en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente». La norma es aplicable en los supuestos en que la garantía se extiende a más de un recurso o instancia y su justificación es evidente. Más discutible nos parece la necesidad de una norma reglamentaria para su aplicación (10); al menos tratándose de aval, no creemos necesario esperar a la promulgación de esta disposición reglamentaria para sustituir la antigua garantía por otra nueva de la cuantía procedente.

3. Inspección.

En esta materia el texto definitivo de la Ley presenta las siguientes variantes respecto del Proyecto (11):

a) Se introduce en el artículo 28 un apartado 2 en el que se establece un plazo de quince días a contar desde aquel en que se produzca la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial, para que el contribuyente solicite que éstas tengan carácter general.

b) Mayor importancia tienen las modificaciones llevadas a cabo en uno de los preceptos más polémicos de la Ley: el artículo 29, que establece una duración máxima de doce meses para las actuaciones inspectoras. Dichas modificaciones son las siguientes:

1. En cuanto a la *delimitación del plazo máximo*,

- Se precisa, por un lado, aunque ello no era estrictamente necesario, que el indicado plazo se cuenta desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas;

(9) Se inserta en el dictamen de la Comisión en virtud de la enmienda núm. 87 del Grupo Popular, aunque la misma regla estaba incluida en forma distinta en la núm. 47 del Grupo Catalán.

(10) La justificación de la enmienda núm. 88 del Grupo Popular en el Congreso, en la que tiene su origen esta norma, afirma que «la remisión reglamentaria pretende exclusivamente establecer el procedimiento por el que debe realizarse tal reducción, sin que ello implique la anulación de la garantía anterior y la aportación de nueva garantía».

(11) Aparte de la supresión del párrafo segundo del artículo 27 del P.L. (coincidente con el de igual número de la Ley), que carecía de sentido una vez desaparecido el plazo ampliado de prescripción.

- Se aclara (12), por otro, que «las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación» a las que se refiere el límite temporal, concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones (apartado 4); es decir que todas ellas deberán realizarse dentro del plazo de los doce meses. Este criterio, según el cual las actuaciones inspectoras comprenden la liquidación, es el adoptado por el Tribunal Supremo en relación con la interrupción de dichas actuaciones, como es bien sabido (13). Es criticable, sin embargo, que el final de las actuaciones se sitúe en la fecha en que *se dicte* el acto administrativo y no en la de su notificación, que, según un principio hasta ahora reputado intangible del Derecho administrativo, recogido en el artículo 57.2 de la Ley 30/1992, determina el comienzo de la eficacia de los actos administrativos. La expresión no puede considerarse fruto de un error, pues se formularon enmiendas de contenido análogo a la que finalmente pasó al texto legal en las que se establecía que las actuaciones concluirían «en la fecha en que se reciba por el contribuyente la notificación del acto administrativo de liquidación correspondiente a las mismas» (14). La cuestión afecta seriamente a la seguridad jurídica, hasta el punto de que, a nuestro juicio, es posible plantear serias dudas acerca de la constitucionalidad del precepto en relación con el artículo 9.º 3 de la Constitución.
2. En cuanto al *cómputo del plazo*, se establece en el apartado 2 que «a los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente».
 3. Las *excepciones al plazo*, uno de los aspectos más criticados del Proyecto, quedan reguladas de la manera siguiente:
 - Cuando concurren las circunstancias especificadas en la Ley el plazo podrá *ampliarse por otros doce meses*, «con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen», mientras que lo que el Proyecto preveía es la desaparición del límite temporal, pudiendo las actuaciones continuar «hasta su finalización».
 - Las circunstancias que determinan la ampliación del plazo según la Ley son las dos siguientes:
 - a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

(12) Recogiendo literalmente la enmienda núm. 96 del Grupo Popular en el Congreso.

(13) Esta doctrina se halla establecida en las sentencias de 28 de febrero de 1996 y varias de 28 de octubre de 1997 (*Normacef*).

(14) Éste era el texto coincidente de las enmiendas en el Congreso números 20, del Grupo Vasco, y 64, del Grupo Catalán.

- b) Cuando en el transcurso de las actuaciones se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.

La comparación en este aspecto entre la norma de la Ley y la del Proyecto permite observar las siguientes diferencias entre ellas: en primer lugar, ha desaparecido una tercera causa de eliminación del límite temporal de las actuaciones que establecía el Proyecto, consistente en que «[fuesen] necesarias informaciones que deban proporcionar los contribuyentes o terceros y su obtención demore la resolución del expediente». No obstante, esta causa está en parte comprendida en el apartado 2 del artículo 29 de la Ley, en la medida en que el retraso en la entrega de la información ocasione una dilación imputable al contribuyente (es decir, atribuible a culpa de éste), la cual, de conformidad con el citado precepto, no será computable en el plazo de doce meses. En segundo lugar, la Ley realiza un intento de concretar los criterios de determinación de la complejidad de las actuaciones. Por último, se precisa que las actividades cuya ocultación da lugar a la prórroga del plazo han de ser empresariales o profesionales. ¿Qué otras *actividades* podrían ser? Otra cosa es que la investigación de *rendimientos* o, en general, *rentas* ocultos, por ejemplo, rendimientos o ganancias del capital obtenidos en el extranjero, no puedan entrañar análoga dificultad.

En nuestra opinión, y pese a los esfuerzos de concreción realizados por el Parlamento, no se puede decir que el resultado sea satisfactorio y haya solventado las justificadas críticas de los comentaristas del Proyecto. La mera enunciación de determinados criterios de complejidad no basta para determinar cuándo unas actuaciones son complejas. A fin de cualificar unas actuaciones como complejas esos criterios deberán ser traducidos a dimensiones o grados; por ejemplo, sólo un volumen de operaciones que exceda una determinada magnitud, que además puede ser variable según los diferentes sectores económicos, denota complejidad en la actividad y generalmente, aunque no necesariamente, en la inspección. Algo semejante podría decirse del resto de los criterios. En realidad, pretender determinar *a priori*, y por tanto con carácter abstracto, cuándo una inspección es compleja es posiblemente un empeño condenado al fracaso: sólo una vez que las actuaciones han comenzado se ponen de manifiesto las dificultades que cada caso puede presentar. Ésta es, sin embargo, la tarea que la Ley encomienda a las normas reglamentarias a las que remite. Mucho nos tememos, por ello, que por muy buena voluntad que ponga la Administración en la elaboración de esas normas, que desde luego estamos dispuestos a reconocerle de antemano, dichas normas se limiten a establecer criterios muy generales, que, en definitiva, concederán un amplio poder discrecional para ampliar el plazo de la inspección. Posiblemente estas normas no puedan ir mucho más allá en cuanto a concreción de las que delimitan la competencia de la Oficina Nacional de Inspección. Si esto fuese así, resultaría que el verdadero límite radica en el tope absoluto de veinticuatro meses que en ningún caso puede ser rebasado. También podrían establecerse en los reglamentos límites formales a la prórroga del plazo; por ejemplo, que ésta deba acordarse dentro de un determinado plazo a partir del comienzo de las actuaciones. En cualquier caso, la ampliación deberá acordarse mediante un acto administrativo impugnabile.

4. Se eleva a rango legal lo dispuesto en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección y se equiparan los efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones a los del incumplimiento del plazo de doce (o veinticuatro en caso de prórroga), consistentes en ambos casos en que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones (15).

4. Recaudación.

En materia de recaudación (capítulo VI), la única novedad que presenta la Ley respecto del Proyecto es la introducción de un nuevo apartado 2 en el artículo 30 del siguiente tenor: «Cuando el contribuyente interponga recurso contencioso-administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión» (16). La norma transcrita, cuya racionalidad es evidente, ya figuraba en el artículo 74.11 del vigente Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 1996, que de este modo es elevada de rango.

5. Procedimiento sancionador.

En mi anterior comentario al Proyecto destacué como una de sus novedades más importantes la separación entre los procedimientos de inspección y sancionador (17), si bien ponía de relieve los problemas que esta separación iba a originar, a los que el Proyecto no daba solución alguna, y apuntaba algunas ideas con vistas a su solución. Naturalmente no cabía esperar que el Parlamento se la diera, puesto que se trata de una cuestión sumamente delicada y de gran complejidad técnica, que requiere un estudio para el que la asamblea legislativa no es la sede adecuada.

No resuelve, desde luego, dichos problemas el nuevo apartado 2 del artículo 34, introducido en el Senado (18), cuyo texto es el siguiente: «Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente antes del trámite de audiencia correspondiente a este último». La norma es obvia, y en consecuencia de dudosa utilidad, si se tiene en cuenta que el trámite de audiencia es el último del procedimiento y precede inmediatamente a la resolución, como se establece en el artículo 9.1 del R.D. 2631/1985, de 18 de diciembre, y con carácter general en el 19.1 del R.D. 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del procedi-

(15) Se acepta de este modo en lo fundamental la enmienda núm. 64 del Grupo Catalán en el Congreso.

(16) El texto proviene de la enmienda núm. 97 del Grupo Popular en el Congreso. El Grupo Catalán presentó otra de análogo contenido, la núm. 65.

(17) *Cit. supra*, nota 1, págs. 27 y sigs.

(18) En virtud de la enmienda núm. 83 del Grupo Popular.

miento sancionador común. No existe, en consecuencia, ningún momento procedimental posterior en el que tales elementos instructorios provenientes del procedimiento de liquidación pudieran incorporarse al expediente sancionador. Además, si ello llegase irregularmente a suceder se produciría la indefensión del contribuyente, presunto infractor, y la consiguiente nulidad de la resolución.

Por otra parte, la norma en cuestión es puramente procedimental o formal, mientras que los problemas que plantea la relación entre ambos procedimientos son de índole material; no consisten en determinar *cuándo* se pueden insertar en el procedimiento sancionador los elementos de hecho obtenidos en el de liquidación, sino en resolver *en qué casos y bajo qué condiciones y límites* tal incorporación es posible, teniendo presente sobre todo las exigencias derivadas del principio constitucional según el cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; y de qué manera el cumplimiento de este principio debe garantizarse en el procedimiento de liquidación. A la solución de todo este conjunto de problemas nada aporta el nuevo apartado 2 del artículo 34 de la Ley. Este vacío normativo va a ser con toda probabilidad un fértil semillero de conflictos. El único interés de esta adición al artículo 34 radica en que implícitamente admite que los elementos de hecho obtenidos en el procedimiento de liquidación pueden ser utilizados en el sancionador, rechazando así las posturas doctrinales que, con escaso realismo, propugnan una total separación entre ambos procedimientos. Pero de ninguna manera podría deducirse de dicho precepto que tal utilización carece de restricciones.

La otra novedad del texto definitivo de la Ley en este punto la constituye el apartado 3 del mismo artículo 34, que lo mismo que respecto de otros procedimientos fija en seis meses el plazo máximo de resolución del expediente sancionador.

Recordemos, finalmente, que de acuerdo con el apartado 2 de la Disposición Transitoria Única de la Ley, ya incluido en idénticos términos en el Proyecto, la imposición de sanciones deberá hacerse mediante expediente separado en los casos en que a la entrada en vigor de la Ley todavía no se hayan levantado las actas de inspección. La fecha de entrada en vigor de la Ley es el 19 de marzo de 1998, que es cuando se cumplen los veinte días de su promulgación (Disposición Final Séptima, apartado 1).

6. Reclamaciones económico-administrativas.

Frente a la unánime opinión en contra de los comentaristas (19), el artículo 37 de la Ley establece el carácter optativo de la primera instancia económico-administrativa para las reclamaciones susceptibles de recurso de alzada, si bien con una redacción menos barroca que la del Proyecto. En tal supuesto, el interesado podrá acudir directamente al Tribunal Central. Aparte de las críticas jurídicas a la medida (ruptura del principio de indisponibilidad de la competencia, erosión del fuero natu-

(19) Al artículo de DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., «Primeras reflexiones en torno al proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *Carta Tributaria*, núm. 264, de 1 de marzo de 1997, se han sumado, entre otros comentarios, los de FENELLÓS PUIGCERVER, V., «Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (II)», *Impuestos*, 21/1997, págs. 91 y sigs. y APARICIO SALOM, J./DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., «Los Tribunales Económico-Administrativos y el Proyecto de Estatuto del Contribuyente», *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997, págs. 41 y sigs.

ral, entre otras), los comentaristas pronosticaban que ésta produciría una acumulación de asuntos ante este último que anularía la ganancia en celeridad conseguida al eludir el paso por los Tribunales Regionales o Locales. Sin duda es por esto por lo que la Comisión del Congreso decidió elevar fuertemente las cuantías del recurso de alzada con la consiguiente reducción del número de las reclamaciones a las que es aplicable la nueva norma. Dicha elevación recorrió intacta el procedimiento legislativo y se halla establecida por la Disposición Final Tercera de la Ley: las nuevas cuantías son 25 millones con carácter general y 300 millones cuando la reclamación versa sobre valores o bases imponibles. Las anteriores cuantías eran 5 y 80 millones respectivamente; por tanto, la elevación no ha sido lineal, sino que los factores aplicados son 5 y 3,75, sin que esté clara la razón de esta disparidad. Sin disponer de los datos necesarios, como la distribución de las cuantías de los asuntos que hasta ahora llegaban en alzada al Tribunal Central, no es posible hacer ni siquiera una conjetura sobre el efecto acumulado de estas dos medidas de signo contrario, que en todo caso dependerá también de la frecuencia con que los reclamantes opten por acogerse a la opción que se les ofrece. Según dispone expresamente la citada Disposición Final, las nuevas cuantías son aplicables a las reclamaciones que se interpongan a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley. Entendemos, pues, que para las reclamaciones interpuestas con anterioridad los límites de la alzada son los anteriores de 5 y 80 millones.

7. Los plazos de los procedimientos tributarios.

La Ley establece un plazo de seis meses para contestar por escrito a las consultas vinculantes (art. 8.2, inciso final) y, como ya hemos señalado, para la resolución del expediente sancionador (art. 34.3). Este plazo es el mismo que el establecido, ya en el Proyecto, con carácter general para la resolución de los procedimientos de gestión tributaria, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto (art. 23.1); plazo que duplica el general supletorio del artículo 42.2 de la Ley 30/1992. En el Senado se introdujo (20) una excepción para el procedimiento de apremio, «cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro» (art. 23.3).

Las consecuencias de la vulneración de estos plazos por la Administración están previstas en el artículo 105.2 LGT: «La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja». Por su parte, el artículo 63.3 de la Ley 30/1992 dispone que «la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo

(20) En virtud de la enmienda núm. 82 del Grupo Popular. Dicha enmienda tenía la siguiente justificación: «El "procedimiento de apremio" no puede asimilarse, en cuanto a sus fases, al resto de los procedimientos de oficio, con los que únicamente coincide en el hecho de iniciarse por la propia Administración, pues no puede distinguirse una fase de simple tramitación que proceda [*sic*; debe decir "preceda"] a su finalización o resolución. Por el contrario, una vez iniciado, los órganos de recaudación deben realizar cuantas actuaciones contempla la normativa, al objeto de cumplir con su finalidad esencial: el cobro de las deudas no ingresadas voluntariamente por el administrado. [...] Limitar el procedimiento de apremio a un plazo prefijado distinto [del de prescripción del derecho al cobro], sería limitar "de facto" la extensión de tal derecho, cuestión que por su importancia trasciende al objeto concreto de delimitación de plazos del artículo 23 del proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente». Claro que este mismo razonamiento sería aplicable *mutatis mutandis* a la inspección.

imponga la naturaleza del término o plazo». Por consiguiente, la infracción de los plazos por la administración sólo dará lugar, en principio, a responsabilidad del titular del órgano administrativo, expresamente prevista en el artículo 42.3 de la Ley 30/1992 y, en su caso, a la producción de un acto presunto por silencio administrativo. La Ley se refiere a éste en el apartado 2 del artículo 23, cuya redacción se mantiene invariable desde el Proyecto, con relación solamente a los procedimientos iniciados a instancia de parte, que son minoría en el ámbito de la gestión tributaria. El precepto se limita a efectuar una remisión a los efectos que establezca la normativa específica de cada procedimiento, añadiendo que todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda. No se plantea, pues, el problema de la aplicabilidad en materia tributaria de la caducidad que el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 establece para los «procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos», como son la mayoría de los tributarios, y los posibles efectos derogatorios de este precepto sobre el artículo 105.2 LGT antes transcrito. Como es sabido, la Audiencia Nacional dio una respuesta afirmativa a este interrogante en sus sentencias de 25 de febrero y 17 de junio de 1997 (21), planteando el problema de manera acuciante.

III. BALANCE PROVISIONAL

El texto definitivo de la Ley no modifica de manera fundamental el Proyecto; merece, por ello, el mismo juicio que éste. En suma, en sus aspectos verdaderamente interesantes, se trata simplemente de una reforma más de la Ley General Tributaria, discutible en muchas de sus medidas y sobre todo realizada fuera de ésta, lo cual constituye un grave defecto original. Y unida a ella un intento de remedio con ribetes arbitristas de los problemas del procedimiento económico-administrativo. El resto es por lo general una engolada y en su mayor parte inútil repetición de normas ya vigentes, que hubiera podido sustituirse con ventaja por la remisión a las normas del procedimiento administrativo común, con las especialidades que se considerasen necesarias. Está por ver si la nueva Ley produce efectivamente una mejora en la situación de los contribuyentes. Habrá también que esperar a su desarrollo reglamentario, decisivo en algunos aspectos, como el plazo de las actuaciones inspectoras (apartados 1 y 2 del art. 29) o la regulación, que en rigor en sus aspectos fundamentales debería hacerse por ley, del procedimiento sancionador, cuyo retraso sí que está ocasionando una situación de inseguridad. Están igualmente a expensas de la disposición de desarrollo el reembolso y la reducción de las garantías distintas del aval. Habrá que suspender asimismo el juicio hasta ver la utilización que se hace en el futuro de figuras simplemente esbozadas, como los acuerdos previos de valoración. La promulgación de esta Ley no debería servir de pretexto para aplazar ni la elaboración con la necesaria meditación de un nuevo texto de la Ley General Tributaria ni de una reforma en profundidad del sistema de recursos en materia tributaria.

(21) Ambas pueden verse en *Normacef*. Una inteligente crítica de la primera de ellas y defensa de la tesis de que el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 no es aplicable en materia tributaria o, en todo caso, en materia de inspección, puede verse en PÉREZ ROYO, Ignacio, «La prescripción en las actuaciones inspectoras», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 96, 1997, págs. 557 y sigs.