

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

EL presente trabajo es un análisis del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes, conocido también como «estatuto del contribuyente», que se tramita en las Cortes. El contenido del Proyecto se divide en partes «blandas» y «duras». Integran las primeras las normas que son básicamente repetición de otras ya vigentes o preceptos que constituyen declaraciones de buenos propósitos sin sanción. Las partes «duras», están formadas, por el contrario, por las normas innovadoras, y a su comentario se dedica la mayor parte del trabajo. Dichas normas son fundamentalmente las relativas a la prescripción tributaria (art. 24), a las devoluciones y reembolsos (arts. 9 y 10), a la inspección (arts. 26 y siguientes), a la recaudación (art. 31), al procedimiento sancionador (arts. 34 y 35) y a las reclamaciones económico-administrativas (art. 37).

Sumario:

- I. Aspectos generales.
- II. Lo «blando» del Proyecto de Ley.
 - A) Normas fundamentalmente repetitivas.
 - B) Normas carentes de sanción.
- III. El núcleo «duro» del Proyecto de Ley.
 - A) Prescripción.
 - B) Devoluciones y reembolsos.
 - C) Inspección.
 - D) Recaudación.
 - E) Procedimiento sancionador.
 - F) Recursos y reclamaciones.
 - G) Cuenta corriente tributaria.

I. ASPECTOS GENERALES

Con la presentación a las Cortes del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes el Gobierno ha cumplido un punto del programa electoral del partido político que lo apoya. La propaganda electoral utilizaba la denominación de «estatuto del contribuyente» y éste es el nombre con el que frecuentemente se designa a la disposición proyectada. Es un acierto el abandono de este título; en primer lugar, porque un estatuto no sólo consta de los derechos sino también de los deberes de los sujetos a los que se refiere, y como indica la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley (en adelante P.L.), dichos deberes están regulados en las normas que forman el ordenamiento tributario. Por otra parte, porque el término «estatuto» puede sugerir la idea de que la condición de contribuyente constituye un *status* (de aquí la palabra) especial del ciudadano, como el de funcionario o militar, sometido frente a la Administración a una relación especial de sujeción, cuando lo cierto es que en un Estado de Derecho las obligaciones tributarias materiales derivan directamente de la Ley, y las formales y las potestades administrativas están dirigidas exclusivamente a la aplicación de las primeras. En otras palabras, no existe una condición de contribuyente separable de la genérica condición de ciudadano (1).

Sin embargo, la finalidad política del P.L. de proclamar un cambio de talante en las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes ha inducido a sus redactores, de una parte, a reunir en un solo texto legislativo cuantos preceptos de signo garantista de los derechos de los contribuyentes pudieron encontrar en el ordenamiento y, de otra parte, a elaborarlo como un texto legislativo aparte de la Ley General Tributaria. Ambas cosas constituyen, en mi opinión, un grave error de técnica legislativa.

(1) FERREIRO, «El Estatuto del contribuyente», Civitas *REDF*, núm. 88, 1995, págs. 643 y sigs., rechaza expresamente la expresión estatuto del contribuyente «por lo confuso de la misma y por los graves equívocos, jurídicos y políticos, a los que su uso puede conducir, creando así problemas tan o más graves que aquellos que con su empleo se pretenden solucionar» (pág. 643); el empleo de dicho término, en cualquiera de sus sentidos, «es gravemente perjudicial para el logro de los objetivos que con él se pretenden conseguir» (pág. 644). Y añade más adelante que «la normación de un *status* de contribuyente distinto al de ciudadano contraría las bases jurídicas, organizativas, de nuestro Estado democrático. Ya que ni el Estado democrático alienta, antes bien rechaza, la existencia y el reconocimiento de grupos, clases o categorías singulares, especiales y diferenciadas de ciudadanos dotados de un Estatuto asimismo singular, sino que, por el contrario, se basa en el reconocimiento y potenciación de la idea de la igualdad de todos ante la Ley».

La primera ha llevado a insertar en el P.L. numerosas normas ya existentes, cuya reiteración es, por tanto, en la mayoría de los casos innecesaria y perturbadora. La propia Memoria que acompaña al P.L. en cumplimiento del artículo 88 de la Constitución admite que «la generalidad de los derechos y garantías contenidos en la norma [el P.L.] figuran ya, de una u otra forma, contemplados en nuestro ordenamiento, aunque algunos de ellos [...] deben ser objeto de importantes modificaciones» (cap. II, pfo. 2.º). Y añade que «el hecho de agrupar en un solo texto el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes permitirá a éstos conocer de una forma más precisa y accesible el marco jurídico positivo en sus relaciones con las Administraciones tributarias, les dotará de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias». La Exposición de Motivos del P.L. recoge en parte este argumento al afirmar que «la regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria, en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario».

No se ve, sin embargo, por qué razón la yuxtaposición de normas preexistentes conferiría a éstas una eficacia que no tengan con anterioridad, con la dificultad añadida de que toda variante respecto de la norma originaria planteará frecuentemente problemas interpretativos. La eficacia de un agregado de normas no es distinta de la suma de la de cada una de ellas, sin perjuicio de los principios comunes que puedan extraerse por inducción del conjunto, operación lógica que no depende de la reunión material de las normas en cuestión en un texto único. Estas normas del P.L. que son en lo sustancial mera repetición de otras ya en vigor forman lo que podemos llamar sus partes «blandas», en consideración a lo débil y limitado de su eficacia innovadora del ordenamiento jurídico.

Por otra parte, las finalidades señaladas se lograrían sin duda mucho mejor insertando las normas proyectadas en la LGT, aprovechando la posición preeminente que ésta posee como código de la parte general del Derecho tributario. El Gobierno ha pensado posiblemente que una simple Ley de modificación parcial de la LGT no tendría el mismo efecto político; al fin y al cabo, quizá se diga el Gobierno, del partido socialista ya modificó repetidamente dicha Ley y de manera amplia en dos ocasiones. Pero éste es un cálculo muy discutible, pues la opinión frente al P.L. que verdaderamente va a contar es la de los profesionales del asesoramiento fiscal; la inmensa mayoría de los contribuyentes no va a tener un conocimiento directo de las nuevas normas. Y para el especialista el efecto propagandístico tiene mucho menos valor que la integración armónica de las nuevas normas en el sistema de la Ley General, que le es bien conocido.

Por lo demás, la separación de la LGT priva a las nuevas normas de la posición destacada que ésta tiene en el sistema como código de la parte general del Derecho tributario y, en cuanto tal, como norma armonizadora de los principios y conceptos de esta parte general. Esta función es especialmente importante con relación a los regímenes forales, y está expresamente reconocida en el artículo 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concerto Económico con el País Vasco, que dispone, como primera norma de armonización fiscal, la aplicación al sistema tributario de los Territorios Históricos de la LGT y sus normas de desarrollo, «como medida de coordinación en cuanto a

sistemática, terminología y conceptos», en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la propia Ley del Concierto. Análogo precepto contiene el artículo 7, apartado 1, a), de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, de Convenio Económico con Navarra. Otras leyes remiten a la LGT como cabecera del grupo normativo regulador de materias como la gestión, la recaudación o las sanciones; remisión que desempeña un papel fundamental de unificación legislativa. El P.L. no ha podido renunciar a esta eficacia y por ello su Disposición Adicional única establece que las referencias a la LGT contenidas en las Leyes de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, antigua y nueva, y de Haciendas Locales «se entenderán realizadas también a la presente Ley». Convierte así a ésta en una especie de *addendum* a la LGT restaurando mediante esta ficción (la nueva Ley será a estos efectos LGT) la unidad rota, cuando lo natural hubiera sido sencillamente insertar las modificaciones legislativas en la propia LGT. Es de resaltar la omisión en la Disposición Adicional citada de las Leyes de Concierto y Convenio.

La separación de la LGT es uno de los aspectos más generalmente criticados del P.L. y en él han hecho hincapié las enmiendas a la totalidad formuladas por los grupos parlamentarios vasco y de IU-IC (2).

Por otro lado, algunas de las normas del P.L. modifican determinados preceptos de la LGT y de las Leyes reguladoras del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades, el IVA y el Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo. Pero, en lugar de hacerlo directamente, se ha empleado una curiosa técnica legislativa consistente en incluir la nueva disposición en el articulado y llevar a Disposiciones Finales la nueva redacción de los preceptos afectados (3). Es, por consiguiente, una técnica redundante en la que el P.L. adopta simultáneamente funciones semejantes a las de ley de bases y texto articulado.

En cambio, el P.L. se atribuye en bloque el carácter de norma «básica» en el sentido del artículo 149.1 de la Constitución, al disponer en su artículo 1.1 que «la presente Ley regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias, siendo aplicables a todas ellas». La Memoria funda este carácter en las competencias estatales de los números 1 (condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales), 14 (Hacienda general) y 18 (bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas) del artículo 149.1 de la CE. De este modo, la eficacia del P.L. resulta reforzada incluso respecto de la LGT, cuyo contenido no tiene necesariamente básico en su totalidad, sin que pueda inferirse lo contrario de su artículo 1.

(2) Se trata de las enmiendas números 5 y 6, *BOCG, Congreso de los Diputados*, serie A, núm. 28-8, de 18 de abril de 1997. Dichas enmiendas fueron rechazadas por el Pleno del Congreso en la sesión celebrada el 13 de marzo de 1997, *Diario de Sesiones*, núm. 67., págs. 3.303 y sigs.

(3) Las normas redactadas de nuevo por las Disposiciones Adicionales no son todas las modificadas por el articulado del P.L., como lo demuestra el hecho de que su número se pretende ampliar por vía de enmienda. Así, la número 100 (Grupo Popular) de las presentadas en el Congreso (*BOCG, Congreso de los Diputados* de 18, serie A, núm. 28-8, de 18 de abril de 1997) propone una nueva redacción de los apartados 3, 4 y 5, y supresión del 6, del artículo 81 LGT, como consecuencia de lo dispuesto en los artículos 11 y 35 del P.L.

II. LO «BLANDO» DEL PROYECTO DE LEY

Como hemos dicho más atrás, las partes «blandas» del P.L. están formadas, en primer lugar, por los preceptos que son básicamente reproducción de otros ya vigentes. Se pueden incluir también en ellas aquellos otros preceptos que, si bien son novedosos, carecen de sanción (*leges imperfectae*), cuyo cumplimiento queda, por tanto, confiado a la buena voluntad de la Administración o incluso de las Cortes. La mayor parte del P.L. tiene esta consistencia «blanda». Dado este carácter, no será necesario que nos detengamos en un comentario detallado de estos preceptos, por lo que nos limitaremos a poner de relieve algunos aspectos que, a nuestro juicio son dignos de atención, distinguiendo los dos grupos indicados.

A) Normas fundamentalmente repetitivas.

Antes de entrar en su examen, reparemos por un momento en la larga enumeración de derechos contenida en el párrafo tercero del artículo 2 del P.L. Se trata de una norma reiterativa de segundo grado, en la medida en que recoge la totalidad de los derechos consagrados en el P.L., los cuales, a su vez, son en su mayoría reproducción de normas anteriores. En el artículo 2 se concentra el efecto propagandístico del P.L.: sus redactores no pudieron resistir la tentación de exhibir la panoplia de los derechos que se reconocen a los contribuyentes, ostentación cuyo efecto debieron juzgar irresistible (4).

a) Normas que son reiteración de preceptos constitucionales.

Reproducen en lo fundamental la Constitución (arts. 31 y 103.1 principalmente), en primer lugar, los párrafos primero y segundo del artículo 2. Se incluye entre los principios que deben regir la aplicación del sistema tributario la «limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales», lo cual no pasa de ser un buen propósito.

Alguna mayor reflexión requiere el artículo 33 del P.L., cuyo texto es el siguiente:

«La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.»

(4) Espíritus minuciosos han observado que para señalar los distintos párrafos que recogen los diversos derechos enumerados se prescinde de la «ch», que, ha dejado de ser una letra independiente de acuerdo con las normas más recientes de la Real Academia Española, mientras que se sigue utilizando la «ll», que está en igual situación.

El inciso segundo es una formulación del principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 CE y aplicable también, según la doctrina del Tribunal Constitucional, en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, en particular el tributario (Sentencia 76/1990, de 26 de abril, F.J. 8.º, B, entre otras). La exigencia de que la prueba de la culpabilidad del imputado sea suministrada por la acusación es, en efecto, uno de los significados posibles del indicado principio, precisamente el que constituye su contenido según los textos internacionales sobre derechos humanos (5). Por tanto, cabe hacerle al precepto el reproche de superfluidad. La exigencia de probar la culpabilidad puede causar perplejidad, si se tiene en cuenta que ésta constituye un elemento de la infracción que, aunque es de naturaleza jurídica, tiene una raíz psicológica. A este respecto son esclarecedoras las siguientes consideraciones de VEGAS TORRES (6):

«Ciertamente, la "culpabilidad" del acusado no es, en rigor, objeto de prueba; objeto de prueba son los hechos y la "culpabilidad" no es un hecho, sino un concepto jurídico. Ahora bien, cuando se predica de un sujeto la culpabilidad en relación con una determinada infracción criminal no se hace otra cosa que afirmar la existencia de unos hechos que encajan en la descripción de un tipo penal y la participación en los mismos del sujeto en cuestión. En este sentido, la expresión "declarar la culpabilidad" no es sino una forma abreviada de referirse a la afirmación de la certeza de unos hechos que encajan en un tipo penal y de la participación en los mismos del acusado y la utilización del concepto de prueba en relación con la culpabilidad ha de entenderse, igualmente, como una forma abreviada de referirse a la prueba de todos y cada uno de los hechos que integran el tipo penal y la participación en los mismos del acusado.»

La cuestión que plantea el inciso primero es el significado de la presunción de buena fe que en él se establece. Dicho significado estaría claro si la buena fe fuera presupuesto de una consecuencia jurídica en la esfera tributaria, como lo es en muchos casos en el Derecho civil. Así, por ejemplo, en relación con los efectos que se vinculan a la posesión de buena fe por los artículos 430 y siguientes del Código civil. Según el 434 «la buena fe se presume siempre». Sin embargo, las normas tributarias en ningún caso condicionan sus efectos a la existencia de buena fe en el contribuyente, en vista de lo cual el único sentido que cabe atribuir a la norma comentada es el de una presunción de ausencia de culpabilidad, o sea, nuevamente una presunción de inocencia. Parece corroborar esta interpretación el hecho de que el artículo 33, cuyo inciso segundo establece inequívocamente dicha presunción, lleva por rúbrica precisamente la de «presunción de buena fe». Ahora bien, aparte de ser redundante hasta el fastidio, la formulación de la presunción de inocencia como presunción de buena fe es técnicamente errónea, pues la noción de buena fe pertenece fundamentalmente al ámbito del ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones, es decir, a un orden conceptual diverso del Derecho sancionador. En éste, la «buena fe» podría contraponerse a la «mala fe», o sea al dolo, pero definir la presunción de inocencia como presunción de ausencia de dolo es reducir excesivamente su contenido.

(5) VEGAS TORRES, *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 36.

(6) *Op. cit.*, pág. 43.

En cambio, puestos a invocar la buena fe, término que indudablemente tiene unas resonancias positivas, los redactores del P.L. hubieran podido incorporar a él el principio general de la buena fe (7). No es que ello sea indispensable, no sólo porque en cuanto forma parte de la idea del Derecho dicho principio no necesita ser expresamente positivizado, sino también porque ya lo está en el artículo 7.1 del Código civil («Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe»), que al estar incluido en el Título preliminar es aplicable a todo el ordenamiento jurídico. Pero dada la inclinación del P.L. a la reproducción de normas ya vigentes no es ésta de las que menos méritos reúnen para ello. En efecto, la doctrina administrativista (8) ha puesto de manifiesto la fecundidad del principio general de la buena fe en el ámbito del Derecho administrativo, en cuyo seno el Derecho tributario no constituye desde luego una excepción. En dicho ámbito, «la buena fe opera fundamentalmente como un principio jurídico que limita el ejercicio de un derecho subjetivo o un poder jurídico» (9). El repetido principio «comporta la exigencia de que toda actuación de un sujeto relevante para el Derecho se adecue a las exigencias de la buena fe» (10). «Administración pública y administrado han de adoptar un comportamiento leal en todas las fases de constitución de las relaciones hasta el perfeccionamiento del acto que las dé vida y en las reacciones frente a los posibles defectos del acto. Han de adoptar un comportamiento leal en el desenvolvimiento de las relaciones en las dos direcciones en que se verifican: derechos y deberes. Y han de comportarse lealmente en el momento de extinción: al ejercer las potestades de revisión y anulación y al soportar los efectos de la extinción, así como en el ejercicio de las acciones ante la Jurisdicción contencioso-administrativa» (11).

No podemos detenernos aquí a analizar los problemas que suscita y las consecuencias que se derivan de la aplicación del principio de la buena fe en el ámbito tributario, pero sí cabe señalar que son contrarios al principio los comportamientos administrativos del tipo de las comunicaciones administrativas hechas con la única finalidad de interrumpir la prescripción y, en general, los que niegan al contribuyente sus derechos pretextando motivos puramente formales y los que abusan de las prerrogativas de la Administración. Una materia en la que se abren amplias posibilidades al juego del principio de la buena fe es la de las relaciones entre contabilidad y fiscalidad: la Administración debe aceptar las decisiones adoptadas legítimamente por el empresario en el marco de las normas y principios contables, pero éste, a su vez, debe actuar de buena fe y no manipular tales normas y principios a fin de obtener indebidamente ventajas fiscales. Se ha destacado a este respecto la idea de coherencia interna de los actos de gestión empresarial como manifestación de la buena fe (12).

(7) Sobre la distinción entre la idea de buena fe como elemento de un supuesto de hecho y el principio general de la buena fe, *cfr.* DÍEZ-PICAZO, Prólogo a F. WIEACKER, *El principio general de la buena fe*, trad. de J.L. CARRO, Civitas, Madrid, 1977, págs. 13 y sigs. El citado principio postula, en palabras de DÍEZ-PICAZO, que «todas las personas, todos los miembros de una comunidad jurídica deben comportarse de buena fe en sus recíprocas relaciones».

(8) *Cfr.* F. SAINZ MORENO, «La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados», *R.A.P.*, núm. 89 (1979), págs. 293 y sigs.; J. GONZÁLEZ PÉREZ, *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1983.

(9) SAINZ MORENO, *op. cit.*, pág. 308.

(10) GONZÁLEZ PÉREZ, *op. cit.*, pág. 56.

(11) *Ibidem*, pág. 71.

(12) *Cfr.* KORNPÖBST, *La notion de bonnefoi. Application au droit fiscal français*, LGDJ, París, 1980, especialmente págs. 170 y sigs. Esta idea está estrechamente relacionada con el principio de Derecho de sociedades anglosajón conocido con la expresión *business judgement rule* o «regla del juicio de negocios», conforme al cual, según la descripción de

b) Normas provenientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común.

El capítulo IV («Derechos generales del contribuyente») a excepción del artículo 24 y algunas otras normas del P.L., por ejemplo en materia del procedimiento sancionador, son transcripción de los correspondientes preceptos de la Ley 30/1992, a veces con variantes. El mismo resultado se habría logrado de forma más sencilla y directa declarando expresamente aplicable dicha Ley en el ámbito tributario, lo cual ya había sido sostenido por la mayoría de la doctrina y por un número considerable de sentencias judiciales. La incorporación selectiva y con modificaciones podría dar pie a una interpretación *a contrario sensu* según la cual toda norma de la Ley 30/1992 no incluida en la nueva Ley no sería aplicable en materia tributaria. A tal interpretación cabría, sin embargo, oponer lo dispuesto en el artículo 1.2 del P.L.: «Los derechos contemplados en la presente Ley se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento» (13). Pero esto no hace sino confirmar lo superfluo de la nueva regulación.

Las variantes introducidas por el P.L. respecto a la Ley 30/1992 tienen en algunos casos la finalidad de restringir el alcance de ésta. Veamos algunos ejemplos:

- El artículo 16 del P.L. autoriza a los contribuyentes a presentar en la lengua cooficial de su Comunidad Autónoma los documentos que les sean requeridos y solicitar que les sean traducidos a la misma los documentos expedidos por los órganos de la Administración tributaria del Estado. Esto restringe lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 30/1992, según el cual cuando los interesados se dirijan a los órganos de la Administración General del Estado en la lengua cooficial, el procedimiento se tramitará en esta lengua. Es difícil de entender por qué los redactores del P.L. han rozado, seguramente de manera innecesaria, un tema tan sensible (14).

R.C. CLARK (*Corporate Law*, Little, Brown & Co., Boston/Toronto, 1986, págs. 123 y sig.), «el juicio de los administradores acerca de los negocios no será cuestionado o invalidado por los tribunales o los accionistas y no se exigirá responsabilidad a los administradores por las consecuencias derivadas del ejercicio por ellos de dicho juicio -incluso por decisiones que resultaron ser claros errores- salvo ciertas excepciones. En otras palabras, la regla es "una presunción de que al adoptar una decisión de negocios los administradores de una corporación actuaron de manera informada, de buena fe y en la creencia honrada de que la decisión se adoptaba en el mejor interés de la sociedad"». Según R.T. MC DERMOTT (*Legal aspects of Corporate Finance*, Matthew Bender, N.York, 1985, pág. 449) «de acuerdo con la regla [del juicio de negocios] las decisiones de los administradores se presumen basadas en un sano juicio de negocios; esta presunción únicamente puede ser rebatida mediante la prueba de fraude, mala fe o exralimitación grave». Puede decirse que el principio de buena fe, que en el presente caso obliga a los administradores a comportarse con arreglo a ella, sin perjuicio de otros deberes, se traduce en una presunción de que efectivamente así lo han hecho. Solamente desde esta perspectiva cobraría sentido el inciso primero del artículo 33 del P.L., es decir como un corolario del principio de buena fe. Pero aun así, no hay ninguna razón para que el principio se aplique sólo a los contribuyentes y no también, al menos en la misma medida si no superior, a la Administración.

- (13) La enmienda núm. 31 (CiU) propone dejar esto absolutamente claro añadiendo a esta norma la frase «en particular de los recogidos en el artículo 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico, de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».
- (14) Como era de prever, la norma del P.L. no ha pasado inadvertida a los nacionalistas y el Grupo Catalán en el Congreso ha propuesto la supresión de este artículo (enmienda núm. 52), argumentando que «no se trata únicamente de que el contribuyente tenga derecho a expresarse en su propia lengua sino que también la Administración debe poder responderle en la misma lengua».

- El inciso 2.º del artículo 17 del P.L. reconoce el derecho de los contribuyentes a no aportar «aquellos documentos *ya presentados por ellos mismos* y que se encuentren en poder de la Administración actuante», mientras que el artículo 35, f) de la Ley 30/1992 refiere el mismo derecho a los documentos «*que ya se encuentren en poder de la Administración*» (15).
- El artículo 23 del P.L. establece en seis meses el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Duplica así el plazo general establecido por el artículo 42.2 de la Ley 30/1992.

En cambio, se desaprovecha la oportunidad de revisar las normas que regulan la utilización de los datos e informaciones obtenidos por la Administración tributaria, que quizá rocen en algún caso derechos fundamentales reconocidos en la Constitución. Por ejemplo, la cesión sin restricciones de tales datos e informaciones para la investigación o persecución de delitos públicos [art. 113. 1, a) LGT] puede ser contraria al derecho a no declarar contra sí mismo. Sobre ello volveremos más adelante, cuando tratemos de las relaciones entre los procedimientos de liquidación y sancionador. También dan motivo de preocupación las excepciones en favor de la Administración tributaria a las garantías y limitaciones establecidas por la L.O. reguladora del tratamiento informatizado de datos, L.O. 5/1992, de 29 de octubre; excepciones que el artículo 112.4 LGT amplía todavía más respecto a las que ya introduce la propia LORTAD, que había dado pie a la afirmación de que «por lo que se refiere a la captura y posterior informatización de datos personales de naturaleza tributaria, la Administración goza de unos privilegios en la Ley 5/1992 que, a mi juicio, superan incluso las lógicas restricciones de otros ficheros, como son los policiales, en los que la seguridad pública o la represión de infracciones penales pueden justificar una mayor restricción de los derechos de los ciudadanos» (16). Una norma vacía como es el artículo 18 del P.L., que se limita a remitir a las normas vigentes, no representa progreso alguno en esta materia.

c) Normas reiterativas de otros preceptos.

Los artículos 3.2 y 7 reiteran sustancialmente normas de la LGT. El primero reproduce el mandato del artículo 16 de dicha Ley, de que las modificaciones de disposiciones tributarias contengan la nueva redacción de las normas modificadas, al que añade el de incluir una relación completa de las normas derogadas. Lo primero suele generalmente cumplirse, aunque cabe preguntarse si contribuye a un mejor conocimiento de los cambios introducidos por las nuevas normas, ya que modificaciones de detalle en largos textos normativos obligan a un esfuerzo considerable de cotejo

(15) La enmienda núm. 53 (CiU) propone la siguiente redacción para los incisos 2.º y 3.º del párrafo 1.º de este artículo: «Asimismo, tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración actuante. Podrán rehusar, igualmente, la presentación de los documentos indicando que obran ya en poder de la Administración, aunque no hayan sido aportados por ellos, siempre que se especifique el archivo o lugar donde se encuentren».

(16) ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, «La confidencialidad de los datos tributarios y el derecho de acceso de los contribuyentes», en *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 226, de 21 de diciembre de 1995.

entre la redacción antigua y la nueva a fin de averiguar en qué han consistido tales modificaciones. La exigencia de derogación expresa es ciertamente loable, si bien su cumplimiento queda encomendado únicamente a la voluntad de los redactores de las nuevas disposiciones, quienes no siempre actúan en este aspecto con la diligencia debida, o no se lo permite la urgencia de la elaboración de la nueva norma. El artículo 7, referente a las consultas, es una norma perfectamente superflua.

También es totalmente inútil el artículo 30 del P.L., que es una pura remisión a la legislación vigente.

Pero donde el P.L. llega hasta el ridículo en su afán por acumular todo posible derecho de los contribuyentes es en el artículo 36, que proclama solemnemente el derecho de éstos a recurrir en vía administrativa. Bien mirado, este supuesto derecho es una simple tautología, ya que deriva exclusivamente de la propia existencia de los recursos administrativos, cuyo establecimiento depende de una libre decisión del legislador, puesto que no constituye una exigencia constitucional: en efecto, se podría disponer perfectamente por la Ley el acceso directo a la vía judicial (17).

Puede incluirse en este grupo el artículo 8 del P.L., que, bajo la rúbrica «acuerdos previos de valoración», generaliza, a nuestro juicio de manera precipitada, la valoración previa de las operaciones entre personas vinculadas prevista en el apartado 6 del artículo 16 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, que es la versión española de los *advance pricing agreements* o APAs. El apartado 1 del citado artículo 8 prevé que «los contribuyentes podrán solicitar de la Administración tributaria, cuando las Leyes y Reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante cuál será la valoración, a efectos fiscales, de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible». En realidad, la figura que se diseña en el precepto comentado sólo tiene en común con las APAs el nombre: su regulación se basa más bien en el modelo de las consultas vinculantes. Esta opinión se refuerza a la vista del desarrollo que ha hecho del artículo 16.6 el capítulo V del título I del reciente Reglamento del Impuesto de Sociedades, aprobado por el R.D. 537/1997, de 14 de abril, que difícilmente se acomodaría a la valoración por una sola vez de elementos singulares del hecho imponible, que parece ser el supuesto contemplado en el artículo 8 del P.L. Éste es, por lo demás, un precepto de los a veces llamados «didácticos», especie a la que pertenece también, por ejemplo, el artículo 33 LGT, cuya efectividad depende de que una ley lo ponga en práctica.

B) Normas carentes de sanción.

El segundo grupo de normas que integran las que hemos denominado «partes blandas» del P.L. es el compuesto por aquellas que carecen de sanción y son, en consecuencia, *leges imperfectae*, cuyo cumplimiento se entrega a la buena voluntad del legislador o de la Administración. Ya hemos

(17) Cfr. SÁNCHEZ MORÓN, cap. XII, «Los recursos administrativos», en LEGUINA VILLA/SÁNCHEZ MORÓN (dirs.), *La nueva Ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 322.

aludido a algunas de ellas, como la que establece el nuevo principio de «limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales» (art. 2, pfo. 2.º P.L.) y la que ordena incluir una relación completa de las normas derogadas (art. 3.1 P.L.).

Forman parte de este mismo grupo los siguientes preceptos del P.L.:

- El apartado 1 del artículo 3, a tenor del cual «las Leyes y los Reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes». ¿Qué debe entenderse por «norma tributaria» a estos efectos? ¿Sólo las «sustantivas» (*cfr.* art. 134.7 CE)? ¿Excluiría el incumplimiento de este mandato las sanciones por transgresión de las correspondientes normas tributarias no «anunciadas»?
- El artículo 5, cuyo párrafo primero dispone que «el Ministerio de Economía y Hacienda acordará anualmente la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias estatales en las que se hayan producido variaciones sustanciales respecto de la normativa aplicable en el ejercicio precedente». ¿Cuándo es «sustancial» una variación? El párrafo 2.º añade que «asimismo, publicará periódicamente, por los procedimientos que en cada caso resulten adecuados, las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión».
- El artículo 6, que, en primer lugar, ordena a la Administración tributaria que informe a los contribuyentes «de los criterios administrativos existentes en orden a la aplicación de la normativa tributaria a través de los servicios de información de las oficinas abiertas al público», lo cual viene a coincidir en gran parte con el derecho reconocido en la letra a) del párrafo 3.º del artículo 2 y con la obligación de la Administración de facilitar el ejercicio de los derechos que regula el artículo 20. Además, dispone que la Administración «facilitará el acceso a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y remitirá [¿a quién?] comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta».
- El inciso segundo del artículo 20, según el cual «las actuaciones de la Administración que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para éstos y sea compatible con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias».

Otras normas pertenecientes a este grupo no son producto de la imaginación creadora de los redactores del P.L., sino préstamo de la Ley 30/1992, como la que estatuye el derecho de los contribuyentes «a ser tratados con el debido respeto y consideración» por el personal administrativo (art. 19 P.L.), cuya fuente está en el artículo 35, i) de esta última (la expresión que emplea es «respeto y deferencia»).

III. EL NÚCLEO «DURO» DEL PROYECTO DE LEY

El núcleo «duro» del P.L. está constituido por aquellas de sus normas que tienen un contenido verdaderamente innovador del ordenamiento jurídico-tributario y en algunos casos representan avances en la dirección de una mayor garantía de los contribuyentes. Es el grano que nos queda después de separar la paja. Lo forman las normas que pasamos a comentar, relativas a las siguientes materias:

A) Prescripción.

El artículo 24 del P.L. es sin duda una de las normas más importantes del P.L. y de las que mayores consecuencias prácticas producirán. También cabe esperar que provoque un vivo debate doctrinal. Las modificaciones que introduce en el sistema de los plazos de prescripción del artículo 64 LGT, cuya redacción se modifica en consecuencia en la Disposición Final 1.^a, son las siguientes:

- El plazo general de prescripción se reduce de cinco a cuatro años.
- El plazo de prescripción de la acción liquidatoria de la Administración se aumenta hasta seis años en los siguientes casos:
 - cuando el contribuyente no hubiera presentado la declaración correspondiente por el impuesto y período impositivo de que se trate; o
 - cuando haya ocultado a la Administración tributaria el ejercicio de alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

El acortamiento del plazo beneficia al contribuyente cuando se trata de las acciones liquidatoria, cobratoria y sancionatoria de la Administración y le perjudica cuando se trata de la acción de devolución de ingresos indebidos.

El establecimiento de un plazo de prescripción de la obligación tributaria más largo en caso de infracción tiene en el Derecho comparado al menos el importante precedente de Alemania. En efecto, de acuerdo con el § 169 de la Ordenanza Tributaria alemana (que en adelante designaremos con las siglas AO del nombre alemán, *Abgabenordnung*) el plazo de prescripción de la acción liquidatoria (y del derecho al reembolso de impuestos) es en general de cuatro años salvo para los derechos aduaneros y los impuestos sobre el consumo para los que el plazo es de un año. Sin embargo, se amplía a diez años cuando el impuesto haya sido defraudado y a cinco cuando el impuesto haya sido reducido por negligencia grave. La defraudación (*Steuerhinterziehung*) es el tipo central de delito fiscal y se castiga con pena de privación de libertad y multa, mientras que la reducción de impuestos por negligencia grave (*leichtfertige Steuerverkürzung*) es la más grave de las infracciones

administrativas (*Ordnungswidrigkeiten*), que se castigan sólo con multa. El fundamento de la ampliación del plazo de prescripción radica para la doctrina alemana en la consideración de que quien comete tales infracciones no puede invocar la seguridad jurídica y tiene que aceptar que los impuestos eludidos se liquiden después de transcurrir el plazo normal de prescripción, puesto que él mismo ha contribuido a que no se hayan podido liquidar a tiempo (18).

Existe, pues, una importante diferencia entre la norma alemana y la del P.L.: con arreglo a la primera, el alargamiento del plazo de prescripción se vincula a la comisión de determinadas infracciones de especial gravedad, y no, como el P.L., a determinadas conductas. La norma del P.L. suscita, por tanto, en primer lugar, la cuestión de si no discrimina a quienes realizan las conductas que contempla frente a quienes cometen infracciones penales o administrativas de igual o mayor gravedad mediante otras conductas distintas. Por ejemplo, a quien no ha presentado la declaración frente a quien la ha presentado de manera falsa, incompleta o inexacta, como proponía en alguna de sus versiones el Anteproyecto de esta disposición. Y ello aun cuando se interprete la norma del P.L. en el sentido, que parece lógico aunque no se deduzca inmediatamente de su texto, de que para que se produzca la consecuencia de la ampliación del plazo la omisión de la declaración y la ocultación de la actividad han de constituir infracción tributaria o delito fiscal. Tal cosa podría no suceder, por ejemplo, cuando concurren causas de exclusión de la antijuridicidad (por ejemplo, fuerza mayor) o de la culpabilidad (por ejemplo, invencible error de derecho). La redacción que finalmente ha pasado al P.L. prima la igualdad de determinación del presupuesto de la ampliación del plazo de prescripción frente a la igualdad.

Sin embargo, por simples que parezcan los presupuestos del alargamiento del plazo de prescripción descritos por el P.L., su determinación no dejará de plantear problemas. Por ejemplo, ¿se entenderá que el contribuyente ha omitido la declaración por el IRPF o el Impuesto de Sociedades si ha presentado las correspondientes al IVA? De acuerdo con el tenor literal del precepto parece que la respuesta debe ser afirmativa. Sin embargo, la jurisprudencia ha estimado en alguna ocasión que en supuestos análogos al indicado los ingresos eran conocidos por la Administración y no podían reputarse ocultados, por lo que no existió delito o infracción (19).

(18) Cfr. TIPKE/KRUSE, *AO-Kommentar*, 16.^a de., § 169, núm. marg. 5.

(19) Véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1991 (*Normacef*), en la que se rechaza la existencia de delito fiscal en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas al haber sido recogidos los ingresos en los libros de contabilidad de la empresa y en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 26 de febrero de 1986 (*Normacef*), estimó que no hubo infracción «al haberse presentado declaración a la Administración, aunque lo haya sido a efectos de otro tributo». Los impuestos aludidos son los de Transmisiones Patrimoniales y Tráfico de Empresas, siendo la declaración presentada la del segundo. Pueden encontrarse, no obstante, resoluciones en las que se adopta la postura contraria, como la del Tribunal Central de 15 de diciembre de 1994 (*Normacef*), en la que dicho órgano rechaza la alegación de que el volumen de ventas omitido a efectos del Impuesto de Tráfico de Empresas se había declarado a efectos del Impuesto sobre Sociedades, con el argumento de que la declaración del primero de dichos impuestos tiene sustantividad propia, con cita de otras resoluciones concordantes del mismo Tribunal. No obstante, este somero examen de la jurisprudencia confirma la existencia del problema apuntado en el texto.

Son varias las enmiendas presentadas a este artículo, las cuales pueden ordenarse de la manera siguiente:

- Unas proponen eliminar la ampliación del plazo de prescripción en determinados supuestos, sea suprimiendo totalmente el artículo (20), sea manteniendo la reducción del plazo único a cuatro años (21).
- Otras proponen el mantenimiento de la ampliación pero limitándola a cinco años y reduciendo, en cambio, a tres (22) o cuatro (23) (24).

- (20) Enmiendas núms. 129 (PSOE) y 163 (IU-IC). La primera se funda en la consideración de que la regulación propuesta introduce incertidumbres y desigualdades y no respeta adecuadamente los principios de igualdad y seguridad jurídica de los contribuyentes. Así, se pregunta por qué el plazo no se amplía en los supuestos (IRPF, IS) de ocultación de rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario) o de incrementos patrimoniales. Añade la motivación de la enmienda 129 que el precepto tampoco precisa «si en el caso de producirse tal ampliación temporal, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria alcanza sólo a este tipo de rendimientos (empresariales y profesionales) o si, por el contrario, es susceptible de revisión la totalidad de la declaración del contribuyente, con independencia de la fuente de renta de la que proceden los ingresos». Y concluye afirmando que «tales imprecisiones ponen de manifiesto una cierta improvisación en la redacción de la norma, lo que avalaría la conveniencia de mantener la actual regulación de la materia». La motivación de la enmienda núm. 163 argumenta, de manera similar a la anterior, que «lo que se propone como un régimen penalizador pretendidamente diseñado para los sujetos incumplidores con el Fisco no abarca en su totalidad, en los dos supuestos contemplados, los fenómenos de evasión existentes o que se desarrollen en el futuro».
- (21) Enmienda núm. 22 (PNV), que se justifica con la consideración de que «la existencia de un doble plazo de prescripción supone la existencia de una nueva fuente de conflictos entre Administración tributaria y contribuyentes máxime cuando entre las razones para ampliar el plazo a seis años se encuentra algo tan poco concreto como [el presupuesto de la ampliación definido en el P.L.]». Añade que el plazo de seis años «choca de lleno con el establecido en el artículo 131 del Código Penal para el delito fiscal [cinco años]. Si se mantiene [la redacción del P.L.] las actuaciones administrativas pueden originar expedientes en materia de delito fiscal, si se efectúan dentro del plazo de cinco años, o expedientes en materia de "delitos fiscales prescritos" si se efectúan en el sexto año».
- (22) Enmienda núm. 58 (CiU). Propone también agregar a la letra a) del artículo 24 la siguiente frase: «para que [sic; sin duda este "que" es una errata] la parte de la deuda tributaria correspondiente a las actividades empresariales o profesionales ocultadas». La adición es acertada y resolvería uno de los problemas que plantea la redacción del P.L. Ésta es también la solución del Derecho alemán, *cf.* TIPKE/KRUSE, *op. y loc. cit.*, núm. marg. 6.
- (23) Enmienda núm. 23 (PNV), motivada, al igual que la enmienda 22 (*cf. supra* nota 21) por la necesidad de armonizar el plazo ampliado con el de prescripción de la acción penal por delito fiscal.
- (24) En otro aspecto, la enmienda núm. 91 (Grupo Popular), propone añadir en la letra a) del artículo 24, tras la frase «alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice» lo siguiente: «en los términos que reglamentariamente se determinen, al objeto de concretar el alcance y entidad de ésta». El añadido es, en primer lugar, erróneo gramaticalmente, porque el pronombre «ésta» que se refiere a «las actividades empresariales o profesionales» debería concordar con éstas e ir en plural. Pero es censurable sobre todo por deslegalizar, y además de manera sumamente confusa e imprecisa, una materia como la prescripción de las obligaciones tributarias que debe estar regulada exclusivamente por normas de rango legal. La justificación de la enmienda, que es de esperar no prospere en el Parlamento, dice así: «Habilitar al reglamento para que determine la entidad y alcance de la actividad empresarial o profesional ocultada por razones de seguridad jurídica, con la finalidad de que el plazo no se amplíe sistemáticamente para que este tipo de contribuyentes como consecuencia de la realización de actividades irrelevantes». Es decir, se encomendaría a la norma reglamentaria nada menos que la definición de las actividades cuya ocultación determina la ampliación del plazo. Obsérvese que la enmienda se basa implícitamente en el presupuesto de que la ampliación del plazo afectaría a la totalidad de la deuda tributaria, no sólo a la correspondiente a las actividades ocultadas. Véase *supra*, nota 22.

El artículo 24 del P.L. tampoco ha tenido una buena acogida en la doctrina que hasta ahora se ha pronunciado sobre él: se le acusa de introducir un elemento de inseguridad en una institución como la prescripción extintiva, cuya finalidad es precisamente garantizar la seguridad jurídica, pues es previsible que existan discrepancias entre el contribuyente y la Administración sobre el presupuesto de la ampliación del plazo (25). No obstante, siempre pueden existir controversias acerca de si la obligación tributaria ha prescrito o no; la duplicidad del plazo no ocasiona por sí misma necesariamente inseguridad, pero sí la imprecisión en la descripción de los presupuestos del plazo ampliado (26).

Si finalmente se aprueba por las Cortes la duplicidad de plazo de prescripción, la Administración, es decir, en la práctica, la Inspección, podrá, una vez transcurrido el plazo ordinario, realizar actuaciones encaminadas a comprobar deudas no prescritas por aplicación del plazo ampliado. Ello requiere la previa determinación de que se han cumplido los presupuestos de la ampliación, la cual, a su vez, exige la correspondiente comprobación. Se genera así un círculo vicioso, cuya ruptura sólo es posible entendiendo que la mencionada comprobación de los presupuestos de la ampliación del plazo exige que haya indicios racionales de que concurren tales presupuestos. Esto es lo que parece deducirse del párrafo segundo del artículo 27 del P.L., cuyo texto es el siguiente: «Cuando se inicien o amplíen actuaciones una vez transcurrido el plazo general de prescripción de cuatro años, se deberá comunicar al contribuyente, con carácter previo, la concurrencia de las circunstancias que determinan la aplicación del plazo de prescripción de seis años». Tal comunicación no puede tener otra finalidad que permitir al contribuyente impugnar la ampliación (27).

De acuerdo con el apartado 3 de la Disposición Final 6.^a del P.L., las nuevas normas en materia de prescripción se aplicarán a los hechos imponible realizados, a las deudas tributarias liquidadas, a las infracciones tributarias cometidas y a los ingresos indebidos realizados a partir de su entrada en vigor. Esto supone excluir toda eficacia retroactiva de los nuevos plazos, lo cual seguramente es acertado respecto del plazo ampliado, pero en cambio, respecto al acortamiento de los plazos, no ha sido lo usual en nuestro Derecho en general (*cf.* art. 1.939 del Código civil), y en particular en el tributario. La última vez que se acortó un plazo de prescripción de la deuda tributaria, que fue cuando por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se redujo de diez a cinco años el del impuesto sucesorio, la Disposición Transitoria 1.^a

(25) DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, «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, págs. 3 y sigs.

(26) DE LA NUEZ, *op. cit.* nota ant., pág. 5, plantea la cuestión de si la ocultación ha de ser de la actividad entera, interpretación por la que se inclina, o puede serlo de parte de sus rendimientos. La conclusión de esta autora es que «el establecimiento del doble plazo de prescripción, con los problemas de interpretación que conlleva [...] no se justifica suficientemente desde ningún punto de vista, ni jurídico ni práctico, pues no puede serlo el que la Inspección de los Tributos disfrute de un plazo más largo para realizar sus funciones de comprobación e investigación que el que ahora tiene».

(27) La enmienda núm. 62 (CiU) propone añadir al segundo párrafo del artículo 27 la frase «dando audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho», lo cual se justifica por la finalidad de «garantizar un cauce para impugnar la decisión de prorrogar [la] prescripción».

de la citada Ley dotó de eficacia retroactiva al nuevo plazo. En vista de los problemas que planteó la interpretación de esta Disposición (28), sería aconsejable, en su caso, regular adecuadamente el alcance retroactivo de los nuevos plazos (29).

B) Devoluciones y reembolsos.

En esta materia el P.L. presenta dos novedades de interés:

a) La primera se refiere a la cuantía del interés pagado por la Hacienda Pública en caso de devolución de ingresos indebidos y de reembolso (30) de cantidades ingresadas a cuenta o del exceso de IVA soportado sobre el devengado. Dicho interés, que en la actualidad es el legal del dinero (*cfr.* fundamentalmente arts. 155.1 LGT y 36.2 LGP), se eleva en ambos casos (arts. 9 y 10 P.L., respectivamente) al interés de demora tributario. Se elimina de este modo la desigualdad en perjuicio del contribuyente entre los intereses activos y pasivos de la Hacienda Pública, que había dado lugar a varias impugnaciones de la constitucionalidad de los correspondientes preceptos legales, desestimadas todas ellas por el Tribunal Constitucional (31). Ello es digno de aplauso, pues el perjuicio causado por la privación injustificada de la disponibilidad de una suma de dinero, cuya indemnización es la finalidad del interés de demora, es el mismo se trate de la Administración o del particular (32). Ahora bien,

-
- (28) Véase acerca de ellos FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 119 y sigs. con más indicaciones bibliográficas.
- (29) En efecto, la enmienda núm. 81 (CiU) propone suprimir sin más los apartados 2 y 3 de la Disposición Transitoria 6.^a, precisamente con el fin de no retrasar la eficacia de los artículos afectados por ellos. Pero esta simple eliminación daría lugar a los problemas aludidos en el texto. También la enmienda núm. 150 (PSOE) propone la supresión del apartado 3 de la citada Disposición Transitoria, pero por simple coherencia con la supresión del artículo 24 que propone este Grupo Parlamentario.
- (30) Me parece útil y acertado el empleo de este término en la rúbrica del capítulo III del P.L. para designar a las devoluciones de cantidades pagadas a cuenta o del IVA, cuya naturaleza es distinta de la devolución de ingresos indebidos.
- (31) La primera sentencia, y la fundamental, es la 76/1990, de 26 de abril, que declaró la constitucionalidad del incremento del 25 por 100 del interés de demora tributario sobre el legal del dinero establecido por el artículo 58.2, b) LGT (actual letra c) en la redacción que le dio la Ley 10/1985). La STC 206/1993, de 22 de junio, declaró la constitucionalidad del artículo 921 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que exime a la Hacienda Pública de los llamados «intereses procesales». Por último, la STC 69/1996, de 18 de abril, declaró la constitucionalidad del artículo 45 LGP en cuanto dispone que los intereses se abonarán por la Administración transcurridos tres meses desde la notificación de la resolución judicial, pero siempre que se interprete que ésta es la sentencia dictada en primera instancia.
- (32) Una recentísima sentencia de amparo, de 11 de febrero de 1997 (*Quincena Fiscal*, núm. 5/1997, pág. 25), rechaza una interpretación del artículo 45 LGP según la cual la Administración no incurre en mora y por tanto no se devengan intereses frente a ella hasta que no transcurra el plazo de tres meses que establece dicho precepto. El Tribunal Constitucional, citando la STC 69/1996, observa que «en la satisfacción de los intereses de demora, con su función indemnizatoria, se plasma una exigencia de la igualdad, pues cuando un particular es acreedor de una entidad de Derecho público, como aquí ocurre, "una vez perfeccionada la relación jurídica cualesquiera que fueren su naturaleza pública o privada y su origen o fuente [...] la Hacienda es ya uno de sus sujetos [...], sin una posición preeminente"». La nota editorial de *Quincena Fiscal* señala certeramente que «llevando el planteamiento del tribunal a sus últimas consecuencias, podría considerarse inconstitucional el hecho de que el exceso de retenciones o de IVA soportado sólo genere intereses si transcurren siete meses, así como la necesidad de solicitar expresamente los intereses. El proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes prevé expresamente el devengo automático de intereses una vez transcurrido el plazo de seis meses para dictar liquidación provisional, pero de acuerdo con el planteamiento señalado ello podría no resultar suficiente».

dada esta finalidad puramente indemnizatoria, lo lógico hubiera sido hacer coincidir el interés de demora con el legal del dinero, tanto para la Administración como para los contribuyentes, y no con el actual interés de demora tributario, cuyo diferencial respecto de aquél tiene naturaleza disuasoria o penalizadora. Si se estimase que el tipo de interés legal del dinero no refleja el verdadero coste de éste, sería cuestión de modificar su definición, a fin de que reflejase adecuadamente el interés de mercado; por ejemplo, vinculándolo al interés de la Deuda Pública a corto plazo.

b) La segunda novedad que presenta el P.L. en esta materia consiste en que el devengo del interés correspondiente a las devoluciones del exceso de cantidades pagadas a cuenta sobre la cuota líquida o de la diferencia del IVA soportado sobre el devengado, tendrá lugar automáticamente, una vez transcurrido el plazo concedido a la Administración para efectuar la devolución, «sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto» (art. 10 P.L.). La Disposición Final 2.^a modifica en este sentido la redacción de los preceptos correspondientes de los Impuestos sobre la Renta, de Sociedades e IVA, de aprobarse la cual, el interés comenzaría a devengarse, en caso de no practicarse liquidación provisional, a los seis meses del fin del plazo de declaración, en lugar de los siete mínimos actuales, y además sin necesidad de requerimiento (33).

Es de señalar que de acuerdo con el apartado 2 de la Disposición Final 6.^a lo dispuesto en los artículos 9 y 10 entrará en vigor el 1 de enero de 1998 y se aplicará a los intereses que se devenguen y a las devoluciones que se soliciten a partir de tal fecha, cualquiera que sea la fecha del devengo de los tributos con que guarden relación (34).

C) Inspección.

El P.L. dedica a la inspección tributaria el capítulo V, artículos 26 a 29, que contienen algunos preceptos que merecen atención:

a) *Publicidad de los criterios del Plan Nacional de Inspección.*

El artículo 26 dispone que «la Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección». No se abandona con ello el «carácter reservado» que en la actualidad tienen los planes de inspección (art. 19.6), que se refiere a los de los «órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras». En realidad, ninguna disposición

(33) Véase, sin embargo, la doctrina del Tribunal Constitucional aludida en la nota anterior. Con ella concuerda la enmienda núm. 113 (PSOE) al artículo 10, según la cual el interés de demora se devengaría «desde el momento de la finalización del plazo de presentación de la correspondiente declaración».

(34) Se han presentado dos enmiendas a esta disposición. La núm. 149 (PSOE) propone su supresión a fin de no demorar la entrada en vigor de los preceptos a los que se refiere. La núm. 101 (PP) mantiene la entrada en vigor de los artículos 9 y 10 el 1 de enero de 1998, pero propone que se aplique el interés de demora tributario a los intereses que se devenguen a partir de esa fecha, correspondientes a devoluciones solicitadas antes de ella. Es decir que se aplicará el nuevo tipo de interés para las devoluciones del IRPF correspondientes al ejercicio de 1996, que se soliciten en el actual período de declaración y no a las correspondientes al ejercicio de 1997, cuya solicitud se formule en 1998, como sucedería con la redacción inicial de la Disposición Final 6.^a, adelantándose, pues, un año la aplicación del precepto.

impedía la publicación del Plan Nacional de Inspección (35). Por otra parte, lo que se ordena publicar son los criterios informadores de dicho Plan, por lo que el contenido informativo que tenga su publicación dependerá del grado de concreción de dichos criterios. Una excesiva vaguedad convertiría la publicación en un mero gesto formal; por el contrario, una concreción suficientemente indicativa de las direcciones en las que se moverán las actuaciones inspectoras puede incluso ser un eficaz instrumento recaudatorio, por el efecto disuasorio o efecto «anuncio» que la publicidad puede producir (36). Así ha ocurrido, al parecer, en Italia, en cuyo Derecho, propuesto en ocasiones como modelo a imitar en este punto (37), posiblemente se hayan inspirado los redactores del P.L.

No parece, por otro lado, que los criterios informadores del Plan Nacional de Inspección puedan ser impugnados, dado su carácter de meras directrices políticas, y desde luego el Plan mismo tampoco podrá serlo, aunque se admita teóricamente esta posibilidad (38), ya que continuará siendo secreto.

La norma comentada deja, pues, intacto el verdadero problema, que es del control judicial de la selección de los contribuyentes que serán objeto de las actuaciones inspectoras, cuya posibilidad es en la actualidad inexistente en la práctica (39), con el fin de reducir a límites razonables y compatibles con la seguridad jurídica y la igualdad las amplias facultades discrecionales que en esta materia posee la Administración. Un paso, si bien modesto, en esta dirección pretende dar una de las enmiendas presentadas en el Congreso (40), que propone la siguiente redacción para el precepto: «La comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación requerirá la previa inclusión del contribuyente en el plan de actuación de un órgano administrativo competente. Una certificación de dicha inclusión formará parte del expediente administrativo». Lo que esta redacción añade a lo ya dispuesto por el artículo 29, a) RGI -no vamos a discutir si dicha redacción impediría las inspecciones fuera del plan- es el requisito de la certificación, que constituye un control no por formal desdeñable, si no del plan mismo al menos de su ejecución y de su eficacia como requisito de competencia de los órganos administrativos. Más eficaz sería en este sentido declarar expresamente la impugnabilidad del inicio de las actuaciones inspectoras, como sucede en el Derecho alemán (41) y se propugna por parte de la doctrina (42).

(35) En este sentido, AGUALLO AVILÉS, *El contribuyente frente a los planes de inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 187.

(36) AGUALLO AVILÉS, *op. cit.*, pág. 209.

(37) *Cfr.* JUAN LOZANO, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF/Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 133. Más críticamente, AGUALLO AVILÉS, *op. cit.*, págs. 139 y sigs.

(38) La defiende enérgicamente AGUALLO AVILÉS, *op. cit.*, págs. 129 y sigs., sobre la base de atribuir a los planes de inspección en general, incluido el Plan Nacional, págs. 201 y sigs., la naturaleza de norma jurídica o de norma interna recurrible. Es discutible, sin embargo, a nuestro juicio, que el Plan Nacional tenga la misma naturaleza que los planes de cada órgano o servicio, que son los directamente ejecutables.

(39) *Cfr.* AGUALLO AVILÉS, *op. cit.*, págs. 174 y sigs. y JUAN LOZANO, *op. cit.*, pág. 132.

(40) La núm. 169 (IU-IC). La núm. 168, del mismo Grupo Parlamentario propone la supresión del artículo.

(41) *Cfr.* TIPKE/KRUSE, *AO-Kommentar, cit.*, comentario del § 196, núm. marg. 10.

(42) AGUALLO AVILÉS, *op. cit.*, págs. 174 y sigs.

b) Posibilidad de solicitar que la comprobación tenga carácter general

El artículo 28 establece el derecho del contribuyente que esté siendo objeto de una comprobación parcial a solicitar que tenga carácter general, en cuyo caso la Administración tributaria deberá iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. Esta norma restringe la discrecionalidad de que disfruta la Inspección para determinar el alcance de sus actuaciones en vista del artículo 11 del RGI, especialmente de la letra a) de su apartado 4 (43), discrecionalidad que es generalmente criticada por los autores (44). En consecuencia, debe ser bienvenida, aunque es dudosa la acogida que tendrá entre los contribuyentes, quienes puede que opten por renunciar a una ganancia en seguridad conseguida al precio de la ampliación del objeto de la inspección (45).

Quizá no sea ocioso señalar, en cualquier caso, que el ejercicio de la nueva facultad es totalmente libre para el contribuyente y en ningún caso constituye una carga para éste. Por consiguiente, este precepto en manera alguna modifica los presupuestos de legitimidad de las actas previas ni perjudica en absoluto a las posibilidades de impugnación del carácter previo de las actas de inspección. En otras palabras, no se podrá argumentar que el contribuyente aceptó dicho carácter desde el momento en que pudiendo solicitar que la comprobación tuviera carácter general no lo hizo.

También introduce esta norma una excepción parcial a la regla general recogida en el artículo 29, d) RGI, según la cual las actuaciones de la Inspección no se iniciarán a petición del obligado tributario, a no ser que en las leyes reguladoras de los distintos tributos se prevea expresamente lo contrario, posibilidad de la que el legislador no ha hecho uso hasta el presente. La solicitud contemplada en el artículo 28 P.L. tiene como presupuesto la previa iniciación de la actuaciones por la Inspección, si bien con carácter parcial. Algunas enmiendas en el Congreso proponen generalizar esta facultad de los contribuyentes (46).

(43) Desde la perspectiva de la Inspección se ha afirmado que el citado precepto del RGI «no es más que el reconocimiento de la discrecionalidad de la Inspección en la determinación del objeto de sus actuaciones, discrecionalidad que no tiene más límites que las competencias del órgano cuyos funcionarios realizan las actuaciones y la verificación en el tiempo del derecho de la Administración a comprobar e investigar todo lo relativo a los hechos imposables». LACASA SALAS/DEL PASO BENGÓA, *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990, pág. 62.

(44) Cfr. JUAN LOZANO, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, cit., págs. 79 y sigs.

(45) Este temor es seguramente el motivo de dos enmiendas muy semejantes de los Grupos Parlamentarios Popular (la núm. 93) y Socialista (la núm. 133) en el Congreso, que proponen que el carácter «general» de la comprobación solicitada se refiera tan sólo al tributo y ejercicio objeto de comprobación. Se desvirtúa con ello, sin embargo, el concepto de actuación general tal como se define por el artículo 11.2 RGI, para el cual son tales las que «tengan por objeto la verificación en su totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten dentro de los límites determinado por [la competencia de los órganos administrativos y la prescripción]».

(46) Se trata de las enmiendas números 19 (PNV) y 63 (CiU), que proponen coincidentemente que se introduzca en el artículo 28 la siguiente redacción, la primera como nuevo apartado 2 y la segunda como contenido total del artículo, el siguiente texto: «Todo contribuyente podrá solicitar que se comprueben las declaraciones tributarias que haya presentado. Si una vez presentada la solicitud la Administración no inicia la actuación en el plazo de seis meses ni la concluye en el plazo de doce meses, se entenderá que las declaraciones presentadas por los impuestos y períodos a que se refiere la solicitud son correctas y no podrán ser objeto de posterior rectifica-

c) *Duración máxima de las actuaciones.*

El artículo 29 P.L. establece en su apartado 1 un plazo máximo de duración para las actuaciones de la Inspección, que no existe según el Derecho vigente (*cf.* R.D. 803/1993, de 28 de mayo, art. 1, c) en conexión con el Anexo 3, núm. 1). El apartado 2 atribuye determinadas consecuencias al transcurso de dicho plazo. Analicemos separadamente ambos aspectos.

a) El tenor literal del inciso primero del apartado 1 del artículo comentado es el siguiente: «Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses». Esta redacción suscita inmediatamente la duda de si dentro de los doce meses han de realizarse tanto las actuaciones de comprobación e investigación como las de liquidación, de manera que el tiempo que medie entre el comienzo de las actuaciones y la notificación del acto de liquidación no exceda del indicado, o bien el plazo en cuestión se refiere a cada una de las actuaciones, es decir, las de comprobación e investigación, por un lado, y las de liquidación, por otro. Cabe todavía una tercera interpretación con arreglo a la cual el plazo de doce meses es «sólo para realizar las actuaciones de comprobación e investigación, disponiendo a continuación de los plazos previstos en el R.G.I. para emitir las correspondientes liquidaciones» (47). Esta última tesis parece más difícil de encajar en el texto del precepto y tiene en su contra la conocida tesis del Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de febrero de 1996. En vista de ésta, nos inclinamos por la primera de las tesis enunciadas, o sea, por entender que el plazo se refiere tanto a las actuaciones de comprobación como a la liquidación, y éste es el sentido de alguna de las enmiendas presentadas en el Congreso con el plausible fin de aclarar este extremo (48).

El inciso segundo del apartado 1 dispone, sin embargo, lo siguiente:

ción». La justificación de ambas enmiendas, que invoca la exigencia de seguridad jurídica, es la misma, con la única diferencia de que la núm. 19 arguye que «la posible objeción de que la Administración puede verse colapsada con este motivo es puramente teórica, porque los contribuyentes no van a plantear espontáneamente y sin un motivo altamente justificado una inspección a petición propia». Siendo esto indudable, la cuestión es con qué frecuencia se presentarán tales motivos y si la propia sobrecarga derivada del ejercicio de esta facultad no sería un incentivo para hacer uso de ella, aprovechando los plazos que estas enmiendas proponen, en la conciencia de que la Inspección no podrá realizar adecuadamente sus funciones ordinarias más las nuevas. Obsérvese que, según las enmiendas examinadas, las consecuencias del transcurso del plazo de doce meses son distintas de las que, como veremos, atribuye el artículo siguiente al transcurso del mismo plazo.

- (47) DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, «Primeras reflexiones», *cit.* (*supra*, nota 25), pág. 6. La autora se inclina por esta interpretación, que contrapone a la de entender que el plazo se refiere a la inspección completa, incluidas las liquidaciones.
- (48) Las enmiendas aludidas son las números 20 (PNV) y 96 (PP), que proponen añadir al artículo un nuevo apartado 3 con un texto muy semejante. El de la segunda es el que sigue: «A los efectos de los dos apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones». El de la enmienda núm. 20 se refiere más correctamente a «la fecha en que se reciba por el contribuyente la notificación del acto administrativo de liquidación».

«No obstante, continuarán hasta su finalización, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, las actuaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que se trate de actuaciones de especial complejidad.
- b) Cuando en el curso de las mismas se descubran actividades ocultas.
- c) Cuando sean necesarias informaciones que deban proporcionar los contribuyentes o terceros a su obtención demore la resolución del expediente.»

Salta a la vista que la indeterminación de estos supuestos vacía por completo de eficacia el plazo establecido por el inciso anterior, de manera que su observancia se confía prácticamente a la voluntad de la Administración. El plazo de doce meses es sobrado para la inmensa mayoría de las inspecciones y cuando podría constituir una efectiva limitación para la Administración, ésta puede saltárselo sin más que argüir, por ejemplo, la complejidad de las actuaciones, alegación que hasta el momento ningún Tribunal ha rehusado aceptar (49). Estas consideraciones no han escapado ciertamente ni a los comentaristas (50) ni a los Grupos Parlamentarios, algunas de cuyas enmiendas tienden a remediar las más graves deficiencias del precepto comentado. No lo consiguen, en nuestra opinión, en modo alguno aquellas que dejan la concreción de dicho precepto totalmente en manos de la Administración, mediante una remisión a normas reglamentarias (51). Otras sugieren limitar el tiempo de la ampliación a otros doce meses (52). Otras, por último, exigen expresamente la motivación del acuerdo de ampliación (53), exigencia que seguramente se deriva ya de las normas generales del procedimiento administrativo.

(49) *Cfr.*, por ejemplo, las Sentencias del TSJ de Valencia de 23 de marzo de 1990 (*Impuestos*, 1990, II, págs. 636 y sigs.) y del TSJ de Madrid de 15 de marzo de 1996 (*Estudios Financieros*, núm. 163, págs. 56 y sigs. y *Normacef*).

(50) Según DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, *op. cit.*, pág. 6, «la sola enunciación de [los supuestos en los que puede ampliarse el plazo] pone de relieve que se deja en manos de la Administración la ampliación voluntaria de dichos plazos sólo con invocar conceptos tan abiertos como la especial complejidad de las actuaciones, o la necesidad de obtener informaciones cuya obtención demore la resolución del expediente, sin que en estos casos se fije además plazo máximo alguno».

(51) Así lo hace la enmienda núm. 94 (Grupo Popular), que, en este punto propone la siguiente redacción: «No obstante, podrán prorrogarse, por el tiempo y con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen las actuaciones en las que concurran [sic] alguna de las siguientes circunstancias ... ».

(52) Así la enmienda núm. 134 (Grupo Socialista). Este límite lo propone también DE LA NUEZ, *op. cit.*, pág. 7, en vista del artículo 42.2 de la Ley 30/1992. A un resultado parecido se llega mediante las enmiendas núms. 3 y 4 (Grupo Mixto-EA), con arreglo a la cual cuando se produzca la causa de ampliación de la letra b) del artículo 29.1 se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de doce meses, y en el caso de la letra c) dicho plazo se ampliará en el tiempo perdido en la obtención de las informaciones.

(53) Aludimos a la enmienda núm. 135 (Grupo Socialista). En cuanto a la impugnabilidad autónoma de este acuerdo, DE LA NUEZ (*ibidem*) la rechaza en virtud de su carácter de acto de trámite y a la vista del último párrafo del artículo 42.2 de la Ley 30/1992.

b') El apartado 2 del artículo 29 dispone que el incumplimiento del plazo previsto en el apartado 1 «determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones», es decir, las de inspección. La sanción es, pues, la misma que la establecida en el artículo 31.4, a) RGI para el caso de interrupción injustificada de dichas actuaciones (54). Esta coincidencia plantea la cuestión de si la norma del P.L. sustituye a la del RGI. La respuesta debe ser, a nuestro juicio, negativa, pues no existe ninguna incompatibilidad entre los presupuestos de ambas normas, aunque su consecuencia sea la misma. Ésta, es decir, la eliminación de la interrupción de la prescripción producida por el inicio de la inspección se producirá, por tanto, si el P.L. entra en vigor en su forma actual, en cualquiera de los dos siguientes supuestos (55):

- Interrupción de las actuaciones por más de seis meses (apartado 4, a) en relación con el párrafo 2.º del 3, ambos del art. 31 del RGI).
- Duración de dichas actuaciones, incluida la liquidación, por más de doce meses, salvo que este plazo se amplíe de acuerdo con la Ley.

El P.L. hubiera debido aclarar las relaciones entre ambas normas elevando, en su caso, al rango legal la del RGI (56).

D) Recaudación.

Lo único interesante, y a nuestro juicio de notable importancia, de las normas que el P.L. dedica al procedimiento recaudatorio, contenidas en el capítulo VI, es la norma del artículo 31.2, según el cual la Administración tributaria no podrá enajenar los bienes y derechos embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme salvo en los siguientes supuestos:

- fuerza mayor,
- bienes perecederos o en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor, o
- cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación.

(54) En vista de la reciente e interesante Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997 (*Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 285, de 13 de marzo de 1997; *Quincena Fiscal*, 6/97, págs. 17 y sigs.), que declara aplicable a la liquidación derivada de las actas de la Inspección de los Tributos el plazo de caducidad de seis meses establecido en el artículo 43.4 en conexión con el 42.2 de la Ley 30/1992, cabría plantear la cuestión de si el plazo de doce meses del artículo 29 del P.L. es un plazo de caducidad, en cuyo caso sería de aplicación preferente respecto al general supletorio de la Ley 30/1992. El estudio de estas cuestiones requiere una atención que ahora no les podemos dedicar. Me inclino a pensar que el plazo de doce meses no es de caducidad.

(55) *Cfr.* DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, *op. cit.*, pág. 7, si bien esta autora estima, como sabemos (*infra*, nota 47), que el plazo de doce meses se refiere a las actuaciones de comprobación *stricto sensu*.

(56) Esto es, en síntesis, lo que propone en este punto la enmienda núm. 64 (CiU), reduciendo además a cuatro meses los actuales seis del RGI. Por el contrario, la núm. 178 (IU-IC) propone la elevación al rango de ley de la norma del RGI, en lugar del texto del artículo 29 del P.L.

El interés de este precepto, al que no se han presentado enmiendas, radica en que constituye una excepción, aunque sea parcial, al principio de ejecutividad de los actos administrativos (arts. 56 y 94 de la Ley 30/1992). Equivale a una suspensión automática de la ejecución en una fase intermedia (el embargo) de ésta. El efecto es el mismo que el que produce la solicitud de aplazamiento presentada en período ejecutivo (art. 51.6 RGR). Se introduce de este modo una nueva pieza en el ya de por sí complicado sistema de la suspensión de las liquidaciones tributarias. Nótese que de acuerdo con el texto de la norma ésta solamente es aplicable al apremio por deudas tributarias, no por otros débitos de Derecho público a los que también es aplicable este procedimiento, lo cual en algunos casos puede representar una discriminación injustificada.

Pensamos, sin embargo, que esta disposición sólo será ventajosa para el contribuyente cuando el embargo no entrañe la pérdida de la posesión de los bienes o derechos embargados, o sea cuando se trate de inmuebles o bienes sobre los que puede recaer hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento. En tales casos el efecto de la norma equivale a una suspensión con garantía hipotecaria. Fuera de estos supuestos, y dado que la firmeza de la liquidación puede tardar bastantes años en producirse, es muy posible que lo más conveniente para el apremiado sea pedir la enajenación de los bienes, evitando así su probable deterioro o depreciación.

E) Procedimiento sancionador.

En esta materia son dos los artículos del P.L. que merecen nuestra consideración, a saber, el 34 y el 35. Del 33, tercero de los que componen el capítulo VII, ya nos hemos ocupado en la parte anterior del presente comentario. El primero de ellos dispone la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador; el segundo ordena la suspensión de la ejecución de las sanciones hasta que éstas no sean firmes en vía administrativa. Este último requiere menor comentario que el primero, por lo que nos ocuparemos de él en primer lugar.

a) Suspensión automática de las sanciones tributarias sin necesidad de garantía.

Al ordenar la suspensión automática sin garantía de la ejecución de las sanciones tributarias por la simple interposición contra ellas del recurso correspondiente, hasta que alcancen firmeza en la vía administrativa, el artículo 35 del P.L. se ha limitado a dar aplicación en el ámbito tributario de lo que ordena para todo el Derecho sancionador administrativo el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, cuyo fundamento constitucional reside en los principios de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva. En consecuencia, el apartado 2 de la Disposición Derogatoria del P.L. dispone la derogación de los cicateros apartados 3 y 4 del artículo 81 LGT, en la redacción que les dio la Ley 25/1995, de 20 de julio (57). Alguna jurisprudencia, incluso posterior a la Ley 25/1995, había aplicado directa-

(57) Para una crítica de estos preceptos me permito remitir a mi trabajo titulado «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (I)», en *Estudios Financieros*, núm. 153, 1995, págs. 3 y sigs. (págs. 23 y sigs.). Las enmiendas núms. 99 y 100 (Grupo Popular) proponen en lugar de la simple derogación de los apartados 3 y 4 (además del 5, que se refiere a otra cuestión) una nueva redacción de dichos apartados que recoge expresamente en el 3 el principio de no ejecutividad de las sanciones en vía administrativa.

mente el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 a las sanciones tributarias (58). En este punto, por tanto, el P.L., recogiendo un amplio consenso doctrinal y jurisprudencial, suprime una especialidad injustificada del Derecho tributario frente al Derecho administrativo común.

b) Separación de los procedimientos de liquidación y sancionador.

El párrafo primero del artículo 34 del P.L. dispone que «la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, dándose, en todo caso, audiencia al interesado». Ésta es posiblemente la norma de mayor calado de todo el P.L. y cuando entre en vigor (59) dará lugar a importantes transformaciones en el Derecho sancionador tributario. En particular, contribuirá eficazmente a poner fin a un cierto automatismo que actualmente existe en la imposición de las sanciones, por mucho que se acepte sin discusión la vigencia en esta materia del principio de culpabilidad, y permitirá que se otorgue a los elementos subjetivos de las infracciones el peso que les corresponde. Ésta es una de las razones por las que la doctrina venía reclamando cada vez más insistentemente la separación de ambos procedimientos (60). Tales razones se resumen en la consideración de que ambos procedimientos se rigen por principios no sólo distintos sino contrapuestos. En efecto, mientras que en el procedimiento de liquidación el contribuyente está obligado a colaborar en el esclarecimiento de su situación tributaria, presentando declaraciones y comunicando a la Administración cuantos datos e informaciones con trascendencia tributaria ésta le requiera, en el procedimiento administrativo sancionador rigen, aunque sea «con matices», los principios constitucionales del Derecho procesal penal, como ha declarado el Tribunal Constitucional (61). Entre las garantías procesales establecidas en el artículo 24.2 CE aplicables al

(58) Sentencias del TSJ de Valencia de 8 de noviembre de 1994 y 28 de diciembre de 1995 (*Normacef*).

(59) De las cuatro enmiendas presentadas en el Congreso sobre este artículo tan sólo una de ellas, la núm. 172 (IU-IC), propone su supresión, con la motivación de que «la ordenación actual del procedimiento de regularización tributaria y la inclusión de la sanción dentro de la propuesta elevada por la Inspección comporta más garantías para el contribuyente que la modificación que se contempla en el proyecto», afirmación que va en contra de la opinión general de la doctrina, como se indicará en el texto. Las enmiendas núms. 70 (Grupo Catalán) y 98 (Grupo Popular) proponen coincidentemente que se limite a seis meses el plazo máximo de resolución del expediente sancionador. Finalmente, la enmienda núm. 138 (Grupo Socialista) propone añadir un nuevo párrafo segundo exceptuando de la separación el supuesto en que el contribuyente manifieste la conformidad con la sanción. A nuestro juicio, sin embargo, la conformidad con la sanción, que tiene cierto paralelo en el orden penal común (art. 655 LECr), no excluye la separación de los procedimientos, que se refiere a su instrucción. Es cierto que una vez separados habrá que regular dicha conformidad y sus efectos, ahora referida conjuntamente a la regularización de la situación tributaria, que incluye tanto la liquidación como la sanción.

(60) Menciona especialmente este aspecto, además de las razones para la separación que se indican a continuación en el texto, PONT I CLEMENTE, «Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador», *Revista Técnica Tributaria* de la Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 27, 1994, págs. 75 y sigs. (pág. 75). Véase también en general sobre las razones de la separación en la literatura reciente ESEVERRI MARTÍNEZ, «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario» en la misma revista, núm. 28, 1995, págs. 73 y sigs.

(61) La Sentencia fundamental es la 18/1981, de 8 de junio, seguida por numerosas posteriores. En materia tributaria es importante la STC 76/1990, de 26 de abril. Véase, en general, sobre esta materia ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, especialmente págs. 114 y sigs.

procedimiento sancionador destacan el principio de presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí mismo (*nemo tenetur se ipsum prodere*), directamente opuestas al mencionado deber de colaboración, cuyo incumplimiento constituye una infracción tributaria castigada con la correspondiente sanción.

Los Tribunales se han sumado también a esta demanda de escisión de ambos procedimientos y el Superior de Justicia de Cataluña, mediante Auto de 28 de febrero de 1996 (62) resolvió plantear cuestión de inconstitucionalidad de la letra e) del artículo 58.2 LGT, que incluye las sanciones en la deuda tributaria, en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva, la presunción de inocencia y la prohibición de indefensión. El Tribunal considera, entre otras cosas, que tal inclusión trae consigo que la falta de pago de la deuda tributaria suponga la automática ejecución de ésta, incluida la sanción, en clara vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia. Por otro lado, estima el Tribunal que el Inspector tributario impone las sanciones sin observar procedimiento sancionador alguno, infringiendo el principio de presunción de inocencia y produciendo una clara situación de indefensión.

Por último, también han venido a apoyar la conveniencia de separar los procedimientos de liquidación e imposición de sanciones las Sentencias Funke c. Francia (23 de febrero de 1993) y Bendenoun c. Francia (24 de febrero de 1994) del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo. La importancia de estas sentencias radica en que en ellas se reconoce que el artículo 6 del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y libertades fundamentales (Roma, 4 de noviembre de 1950) (63) consagra el derecho a no aportar pruebas contra sí mismo (Funke) y que dicho artículo es aplicable también en el ámbito tributario (Bendenoun) (64).

No cabe duda, pues, de que el artículo 34 del P.L. tiene un fundamento doctrinal muy sólido. La separación de los dos procedimientos permitirá que los principios del Derecho sancionador recuperen su plena eficacia en materia tributaria. Dicha separación representa la fase final de una evolución del Derecho sancionador tributario en cuyo comienzo éste aparece estrechamente unido a la Inspección de los Tributos, a la que se atribuye inicialmente la función primordial de incoar expedientes sancionadores (65).

(62) *Estudios Financieros*, núm. 164, pág. 73, incluido en *Normacef*. Véase la nota de ROSEMBUJ sobre este auto en *Quincena Fiscal*, 18/96, págs. 9 y sigs.

(63) Ratificado por España y, por tanto, convertido en elemento de interpretación de las normas constitucionales relativas a los derechos fundamentales y libertades (art. 10.2 CE). El artículo 6 dispone en su apartado 1, en la parte que aquí interesa, que «toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella». Y el apartado 2 establece que «toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada».

(64) Acerca de las consecuencias de las Sentencias Funke y Bendenoun puede verse FROMMEL, «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 236, 1995, págs. 451 y sigs.

(65) Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Infracciones y sanciones tributarias*, I.E.F., Madrid, 1972, pág. 39; CERVERA TORREJÓN, *La Inspección de los Tributos. Garantías y procedimiento*, I.E.F., Madrid, 1975, pág. 30.

El artículo 34 del P.L. se refiere específicamente al procedimiento «instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor», es decir, al procedimiento de inspección, al que en el actual modelo de gestión tributaria va unida la consiguiente liquidación, seguramente porque cuando la imposición de multas proporcionales no es consecuencia de una inspección se lleva ya a cabo mediante un expediente separado (art. 6 del R.D. 2631/1985, de 18 de diciembre). Entendemos, sin embargo, que lo que el P.L. quiere establecer es un principio general de separación de los procedimientos de liquidación y sancionador, cualquiera que sea el órgano competente para realizar uno u otro.

Ahora bien, una vez proclamado el principio de separación se plantean numerosos y delicados problemas, que el P.L. desconoce por completo. Porque, en efecto, sólo tras la separación es posible plantearse la cuestión de las relaciones entre ambos procedimientos, que obviamente carecía de sentido mientras ambos estaban confundidos. Por otra parte, el problema no se plantea únicamente respecto de las relaciones entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento administrativo sancionador, sino además, y de forma aún más acuciante, entre el primero y el proceso por delito fiscal o, más exactamente, las actuaciones previas a la instrucción de dicho proceso. El aludido problema consiste fundamentalmente en determinar cuándo cesa el deber de colaboración y en qué medida, los datos obtenidos en el procedimiento de liquidación bajo la vigencia de este deber pueden ser utilizados en el procedimiento sancionador.

A raíz de las Sentencias Funke y Bendenoun, un importante sector de la doctrina se pronunció en favor de una total incomunicación entre ambos procedimientos (66). Llevada a sus últimas consecuencias, esta tesis supondría que la cuantía de la deuda tributaria evadida determinada en el procedimiento de liquidación no podría ser tomada en cuenta en el procedimiento sancionador; en éste habría, por así decirlo, que partir de cero. Es obvio que una separación tan rígida entre ambos procedimientos supondría la supresión de hecho de las sanciones administrativas tributarias, lo cual no parece compatible con la aplicación efectiva de las leyes fiscales.

(66) Para FALCÓN Y TELLA, editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 22/95, bajo el título «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», afirma que «si se estimara imprescindible extender la obligación de proporcionar cuantos documentos y datos con trascendencia tributaria se soliciten en el procedimiento inspector, ello también sería perfectamente posible sin vulnerar el derecho a no declarar consagrado en el art. 24 de la Constitución; pero en tal caso necesariamente el procedimiento inspector debería separarse totalmente del procedimiento para la imposición de sanciones, asegurando plenamente que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el primero, a efectos de liquidación, no pudieran ser usados en el segundo, lo que entre otras cosas exigiría atribuir la competencia a órganos distintos. [...] [M]ientras no se produzca tal separación, la exigencia coactiva de documentos por parte de la Inspección, y más aún la imposición de sanciones por resistencia u obstrucción a la acción inspectora [...] resulta en principio incompatible con el art. 24 de la Constitución». Hay que señalar que FALCÓN no se refiere al procedimiento de liquidación en general, sino en concreto a la actuación de la Inspección, que es la zona más sensible de contacto entre ambos procedimientos, la falla entre dos placas tectónicas, diríamos empleando un símil geológico. Sin embargo, su posición admite algún matiz, como indicaremos en el texto. Por su parte, SOLER ROCH, «Deberes tributarios y derechos humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, págs. 101 y sigs. (pág. 112), afirma que la «fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye sin duda el nudo gordiano de la cuestión, que sólo podría deshacerse, a mi juicio, de dos formas: o prohibiendo expresamente la comunicabilidad de efectos probatorios entre el procedimiento de gestión tributaria, estrictamente destinado a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y los procedimientos o procesos penales, o bien, revisando el actual carácter punitivo del procedimiento de regularización tributaria». Lo segundo es una alusión a la tesis de BAYONA DE PEROGORDO, a la que haremos referencia más adelante.

Tampoco es, a nuestro juicio, una solución satisfactoria del problema negar la aplicación de los principios penales al Derecho administrativo sancionador: en su núcleo fundamental, compatible con algunas matizaciones, como indica el Tribunal Constitucional, dicha aplicación es un dogma generalmente aceptado, por más que se critiquen sus excesos (67). Se alejan de la doctrina dominante quienes establecen una radical distinción entre el Derecho sancionador y el penal (68). En definitiva, la regulación de las relaciones entre los procedimientos de liquidación y sancionador debe huir

(67) GARBERÍ LLOBREGAT, *El procedimiento administrativo sancionador*, 2.ª de., Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 62 afirma que «desde la óptica administrativa, la mimética positivación llevada a cabo por la LRJPAC de la antes aludida jurisprudencia del TC, ha provocado la creación de un procedimiento sancionador "pseudojurisdiccional" e "hipergarantista" que, precisamente por estas circunstancias, quizás pueda verse inmerso a corto plazo en la ciénaga de la lentitud y de la ineficacia que en la actualidad aquejan a nuestra justicia penal». Por su parte, NIETO, *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 147 y sigs., al hilo de un examen de la jurisprudencia en la materia, se refiere a una aplicación no automática de los principios del Derecho penal al ámbito administrativo y afirma que «el resultado de [las puntualizaciones de la jurisprudencia] es una intensa relativización de la regla de la transposición de principios y criterios, hasta tal punto que *no se sabe si lo esencial es la aplicación o, más bien, las matizaciones con que hay que realizarla*» (pág. 149). La cursiva es del original.

(68) Así BAYONA DE PEROGORDO, «El procedimiento sancionador», en *Información fiscal* de Lex Nova, núm. 16, 1996, págs. 7 y sigs., rechaza la idea, aceptada por el Tribunal Constitucional, de un poder punitivo del Estado cuyas dos manifestaciones serían el Derecho penal y el sancionador. Entre la potestad sancionadora y la penal ve este autor las siguientes diferencias (págs. 22 y sig.): en los sujetos titulares; el bien jurídico protegido -el objeto de la acción administrativa en la sancionadora y la convivencia social en la penal-; diferencias teleológicas -la finalidad de la potestad penal es el apartamiento del cuerpo social de los infractores y su reinserción, mientras que la de la potestad administrativa consiste «en equiparar la situación jurídica de quien cumple adecuadamente los deberes que impone el desarrollo de la acción administrativa y quien, por diversas razones no ha efectuado ese cumplimiento, dificultando con ello el desarrollo de la acción administrativa principal»-; en la dimensión del «círculo de los sujetos pasivos de cada una de estas potestades», mucho más restringida en la penal; finalmente, en la distinta naturaleza de las sanciones.

En su opinión, «los principios que rigen la actividad tributaria de los entes públicos y, señaladamente, los principios que, recogidos en el apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución, reflejan la justicia tributaria como son los principios de igualdad, capacidad contributiva y generalidad [impiden] sostener posturas sobre la naturaleza del proceso sancionador excesivamente basadas en el subjetivismo que es, en cambio, característico del ordenamiento penal y se sitúan como norte del procedimiento de regularización de las situaciones tributarlas -del que, como veíamos, el procedimiento sancionador forma parte- precisamente para que, mediante el restablecimiento de la equiparación de prestaciones patrimoniales y conductas, se reponga el imperio de los principios de igualdad y generalidad que la realización del ilícito tributario había vulnerado» (pág. 28). Y añade más adelante lo siguiente: «Sin duda, no todas las garantías procesales ofrecen la misma dificultad de aplicación al ámbito del procedimiento sancionador. En un esfuerzo de síntesis podría afirmarse que los principales escollos se encuentran en una interpretación del principio de culpabilidad exacerbadamente voluntarista y en una desmesurada ampliación del derecho a no declararse culpable entendiendo que cualquier declaración o la simple aportación documental, en la medida en que por el desarrollo típico del procedimiento de gestión tributaria podría desembocar en el descubrimiento de un ilícito tributario, ello ya es razón suficiente para justificar la negativa del sujeto pasivo a declarar o presentar documentos o colaborar de algún modo con la Administración» (pág. 29).

En cuanto a esto último, pensamos, y así lo expondremos en el texto, que existe la posibilidad de conciliar las exigencias del procedimiento de liquidación con el derecho a no declarar contra sí mismo. Por lo demás, la eliminación que propone este autor del principio de culpabilidad en el Derecho sancionador tributario y sustitución por un sistema de infracciones objetivas, como puro instrumento al servicio de la aplicación de las leyes tributarias, sería, aparte de inconstitucional, de dudosa eficacia, si se considera la reacción social frente a actitudes ásperamente represivas del poder público, como lo ha demostrado la experiencia de la Ley 10/1985. No se alcanza, por otro lado, en qué padecen los principios de igualdad y capacidad económica si una vez exigida, como es natural, la deuda tributaria a quien no la ha satisfecho correctamente, no se le sanciona por no haber sido culpable su conducta.

de los dos extremos siguientes: por un lado, una separación rígida y poco realista entre ambos procedimientos y, por otro, el sacrificio sea de las exigencias racionales y legítimas de la gestión tributaria sea de los principios esenciales del Derecho sancionador, cosa esta última que además no sería jurídicamente posible en la medida en que tales principios constituyen derechos fundamentales de los ciudadanos. Enunciaremos a continuación unos principios que, en nuestra opinión, podrían servir de orientación para dicha regulación (69):

a) Subsistencia de los deberes de colaboración en el procedimiento de liquidación y punibilidad de su infracción mediante la imposición de las correspondientes multas por infracción simple. El cumplimiento coactivo de estos deberes no constituye una declaración contra sí mismo, pues no va encaminado a la incriminación del contribuyente. El Tribunal Constitucional ha rechazado en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, F.J. 10.^a, la existencia de una contradicción entre los deberes de colaboración, en particular el de aportar pruebas y documentos contables cuya violación se sanciona como infracción simple en la letra g) del artículo 83.3 LGT, y el principio *nemo tenetur*, cuya posibilidad había sido planteada como cuestión de inconstitucionalidad por el Tribunal Supremo. El Tribunal Constitucional reitera su doctrina anterior (fundamentalmente en STC 110/1984) al afirmar la constitucionalidad de la obligación de proporcionar datos a la Hacienda Pública («no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria»). No se plantea el Tribunal, seguramente porque tampoco lo suscitaba la cuestión de inconstitucionalidad, el problema de las relaciones entre los procedimientos de liquidación y sancionador, que en realidad es una cuestión distinta de la constitucionalidad de los deberes de colaboración en sí mismos, aunque estre-

(69) Estos principios se inspiran en la regulación que la Ordenanza Tributaria alemana establece de las relaciones entre ambos procedimientos, que logra una admirable armonía entre las diversas exigencias que han de satisfacerse. Dicha regulación, que dada su complejidad no podemos exponer aquí con detalle, está contenida fundamentalmente en el § 393, en conexión con el § 30, de la citada Ordenanza. En breve síntesis, el primero de los párrafos citados prohíbe la utilización en el procedimiento de imposición o liquidación de medidas coercitivas cuando éstas tiendan a constreñir al obligado tributario a acusarse a sí mismo de un delito tributario o una infracción administrativa tributaria. Dicho obligado debe ser informado de este derecho. Su apartado segundo prohíbe la utilización por el Fiscal o el Tribunal de los datos comunicados por el obligado tributario en cumplimiento de deberes tributarios antes de incoarse el procedimiento penal o desconociendo esta incoación, para la persecución de delitos *no tributarios*. Por su parte, el § 30, que establece el deber de secreto de los funcionarios, lo levanta respecto de las relaciones entre los procedimientos de liquidación y sancionatorios o penales en *materia tributaria*, entre los que existe plena transparencia. Cfr. STRECK, «Das Recht des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren», en KOHLMANN (ed.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, O. Schmidt, Colonia, 1983, pág. 239. En opinión de REISS, *Besteuerungsverfahren und Strafverfahren*, Deubner, Colonia, 1987, pág. 257, era necesario permitir a las autoridades financieras la comunicación de sus conocimientos a las autoridades encargadas de la persecución penal si es que la figura penal de la defraudación tributaria ha de tener algún significado real. Es decir, la única protección del obligado tributario frente a la utilización en un procedimiento por delito o infracción administrativa de *naturaleza tributaria* de los datos obtenidos en el procedimiento de liquidación es el derecho a que tales datos no se le exijan coactivamente, que en realidad equivale a la exención del deber de comunicarlos. A efectos de la persecución de delitos *no tributarios*, se admite la comunicación de los datos obtenidos en los procedimientos por delitos o infracciones tributarios, a excepción de los suministrados antes de la incoación de estos procedimientos o con desconocimiento de ésta. Es decir, cuando se trata de delitos *no tributarios* la protección del obligado tributario radica esencialmente en el secreto que protege las informaciones comunicadas a efectos puramente fiscales.

chamente relacionada con ella en la medida en que los datos proporcionados por el contribuyente puedan ser utilizados para sancionarle (70). El argumento esencial del Tribunal Constitucional se contiene en el último párrafo del F.J. 10.º:

«Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente: situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (*verbi gratia* el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable (SSTC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras muchas), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria.»

En otras palabras, la aportación de documentos contables, y en general el cumplimiento de cualesquiera deberes de colaboración, no es una «declaración» de culpabilidad a la que el contribuyente pueda negarse invocando el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo, sino un deber dirigido a fijar la deuda tributaria. No era necesaria, en nuestra opinión, la exhortación final, que pudiera ser interpretada como una reserva frente a la plena aplicación del *nemo tenetur* en el ámbito tributario. La doctrina del Tribunal Constitucional tiene plena vigencia dentro del procedimiento de gestión o liquidación tributaria; pero dentro del procedimiento sancionador tributario, en el que este principio despliega su eficacia, los deberes de colaboración, incluido el de aportar la contabilidad, sí pueden entrar en colisión con él y su exigencia coactiva ser, en consecuencia, inconstitucional. La comparación con la prueba alcoholométrica sólo es válida hasta cierto punto, pues mientras que dicha prueba sólo tiene una finalidad potencialmente incriminatoria, los datos e informaciones exigidos por las normas fiscales tienen primariamente una finalidad tributaria y sólo accidentalmente una sancionatoria.

(70) La STC 110/1984, F.J. había admitido sin vacilación que la actividad investigadora para la que se exige la colaboración del sujeto pasivo «conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación [...]. No se le exige, por tanto, que "declare contra sí mismo" (art. 24.2 de la Constitución) [...]».

b) Posibilidad de utilizar sin restricciones como datos objetivos en el procedimiento sancionador los elementos de hecho fijados en el procedimiento de liquidación; entre ambos procedimientos debe existir una total permeabilidad (71). El procedimiento sancionatorio atenderá principalmente a la determinación de los elementos subjetivos de la infracción, en especial la culpabilidad (72).

c) El deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar -y, por tanto, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar la colaboración- desde el momento en que surja el riesgo de incriminación. Como la apreciación de esta circunstancia no puede quedar a la decisión del órgano administrativo, el contribuyente podrá rehusar en cualquier momento su colaboración (73). La deuda tributaria deberá determinarse entonces con los datos obtenidos hasta ese momento por la Administración, recurriendo, si fuera necesario, a la estimación indirecta. Ésta no debe tener carácter sancionador: lo contrario supondría utilizarla como medio de coacción contra el contribuyente; pero éste asume el riesgo del error en su perjuicio que este método de determinación de la base puede originar. En efecto, como se ha dicho acertadamente (74), no es función del principio *nemo tenetur* eliminar toda posible consecuencia perjudicial del rechazo de la colaboración, sino únicamente la utilización de la consecuencia negativa como medio de coerción. Hay que reconocer, sin embargo, que aquí existe un riesgo de transgresión solapada del principio. Por otra parte, la determinación de la deuda tributaria evadida mediante estimación indirecta no excluye la imposición de sanciones administrativas, como ha declarado abundante jurisprudencia (75); lo contrario supondría hacer de peor condición al infractor que posteriormente colabora con la Administración que a aquel que se niega a ello (76). Será necesaria, sin embargo, la prueba de los elementos subjetivos de la infracción. Cuestión distinta es el delito fiscal, respecto del cual los Tribunales mantienen una posición negativa en cuanto a la posibilidad de basar la condena en la imposición indirecta (77).

(71) Véase en este sentido la doctrina alemana citada *supra* nota 69. REISS, pág. 210, menciona la *required-records doctrine* enunciada por el Tribunal Supremo de los Estados Unidos en la sentencia *Shapiro v. United States*, según la cual el derecho a rehusar la información incriminatoria no comprende los libros o registros que la ley obliga al sujeto a llevar precisamente para prevenir los delitos de que se trate. Aplicada al ámbito tributario, la doctrina citada significa que no puede oponerse a la exhibición de los documentos contables el riesgo de delito fiscal. Esta doctrina impone al derecho a no declarar contra sí mismo un límite de dudosa compatibilidad con la Constitución, como veremos seguidamente.

(72) *Cfr.* REISS, *op. cit. supra* (nota 69), pág. 270; STRECK, *op. cit. ibíd.*, pág. 220.

(73) En la doctrina alemana no existe una clara opinión dominante acerca de si el obligado tributario debe o no justificar o hacer verosímil de alguna manera el riesgo de incriminación, si bien los autores coinciden en estimar que tal exigencia no puede ser en ningún caso demasiado estricta, ya que de lo contrario se vaciaría de contenido el derecho a rehusar la información. REISS, *op. cit.*, págs. 272 y sig. es contrario a tal exigencia; más favorable a ella son: JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS. *Steuerstrafrecht*, 4.^a ed., Beck, Munich, 1996, comentario al § 393 AO, núm. marg. 27; KOHLMANN, *Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht*, 4.^a ed., O. Schmidt, Colonia, comentario al § 393, núm. marg. 52.

(74) REISS, *op. cit. supra* nota 69, págs. 264 y sigs., contra la opinión de ROGALL.

(75) Una consulta a *Normacef*, voz «estimación indirecta» da como resultado, entre otras resoluciones que adoptan esta posición, las siguientes: Sentencias del Tribunal Supremo de 9-1-92, de los Tribunales Superiores de Justicia de Valencia de 13-11-89 y 5-12-94, Cataluña de 2-3-94 y 1-12-94, Audiencia Nacional de 28-3-95 y numerosas del TEAC, como, por citar algunas de las más recientes, las de 23-11-95, 13-12-95, 21-2-96 (dos resoluciones) y 22-2-96.

(76) En este sentido ZORNOZA, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, cit. *supra* nota 61, pág. 142.

(77) *Normacef* (voz «delito fiscal [estimación indirecta]») registra en este sentido una Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 28-2-91 y otra del Juzgado de lo Penal núm. 9 de Madrid de 29-4-92. Véase sobre la cuestión de las presunciones en el Derecho sancionador y en el, penal tributario, además de la obra cit. de ZORNOZA, págs. 135 y sigs., MARÍN-BARNUEVO FABO, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 273 y sigs.

d) En el momento en que en el procedimiento de liquidación aparezcan indicios de infracción o delito, o las indagaciones del órgano administrativo tiendan a la comprobación de los elementos constitutivos de dicha infracción, el contribuyente debe ser advertido de su derecho a no colaborar (78). A partir de dicho momento se ha entrado, en realidad, en el procedimiento sancionador, aunque éste no se haya incoado formalmente (79). De acuerdo con una opinión muy extendida, la advertencia debe producirse en todo caso al comienzo de una inspección tributaria: dada la especial penetración de esta clase de actuaciones en la esfera personal del contribuyente y la dificultad, por no decir imposibilidad, de separar de antemano las pesquisas que tienen una finalidad puramente fiscal de las que la tienen también represiva, es en la inspección donde el riesgo de autoinculpación existirá normalmente en la práctica (80). En la doctrina alemana se menciona un principio de «adecuación al fin», según el cual no sería lícito para la Administración tributaria realizar averiguaciones de hechos tributarios penalmente relevantes sin iniciar el procedimiento sancionador; en otros términos, no le está permitido «actuar penalmente bajo vestidura tributaria» (81). Esta exigencia deriva también, sin duda, del principio de buena fe en las actuaciones administrativas: mantener oculto el sentido y finalidad de éstas constituye claramente una conculcación de dicho principio. La omisión de esta advertencia haría inutilizables, tanto en el procedimiento sancionador como en el proceso por delito fiscal, las pruebas conseguidas, al haber sido obtenidas en virtud de un deber del contribuyente coactivamente exigible y, por tanto, con violación del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo (art. 11.1 LOPJ).

Volviendo al artículo 34 del P.L., falta por hacer una alusión a su párrafo segundo, cuyo texto es el siguiente:

-
- (78) Este deber de la Administración se reconoce ya por ALONSO FERNÁNDEZ, «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», en *Impuestos*, 1989, II, pág. 210. En caso de indicios de delito fiscal, tal advertencia debe producirse al menos, en opinión de este autor, cuando se produzca el traslado del expediente previsto en las normas reguladoras del procedimiento (interno) a seguir en tal supuesto (pág. 211).
- (79) Así lo señala acertadamente con relación a la aparición de indicios de delito fiscal COLLADO YURRITA, P., *La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 68: «Como señala BERMEJO RAMOS, se observa que una vez atisbados los indicios de delito fiscal, la Administración Tributaria dará otro carácter al expediente que tiene en sus manos; ya no se tratará de practicar una liquidación sino de elaborar una documentación que trasladará, en su momento, al Ministerio Fiscal órgano judicial correspondiente».
- (80) En este sentido, STRECK, *op. cit. supra* nota 69, pág. 284. Por lo demás, el reglamento de inspección (*Betriebsprüfungsordnung*) dispone que en la orden de inspección, que da inicio a ésta, se informe al obligado tributario de sus derechos y deberes, lo cual se hace en la práctica mediante un impreso oficial. *Cfr.* KOHLMANN, *op. cit.*, núm. marg. 63. También se ha sostenido esta opinión en la doctrina española: COLLADO YURRITA, *La actuación de la inspección*, cit., pág. 113, afirma con acierto lo siguiente: «Durante los actos de gestión ya se están recabando datos que van a poder sustentar la existencia del posible ilícito tributario -que de existir- se descubrirá con posterioridad. Esto reclama que desde el mismo inicio de la actuación inspectora el administrado debe encontrarse jurídicamente protegido y no se entiende muy bien por qué ha de esperarse al comienzo del procedimiento sancionador para hacer operativos los derechos recogidos en el tantas veces aludido artículo 24 de la Constitución».
- (81) *Cfr.* STRECK, *op. cit. supra* nota 69, pág. 236. El término alemán es *Grundsatz der Zweckrichtigkeit*. He aceptado la traducción propuesta por ZORNOZA, *op. cit.*, pág. 165, quien se hace eco de estos planteamientos de la doctrina alemana.

«El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el caso de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones.»

Lo primero que hay que observar es que siendo el acto de imposición de sanciones un acto distinto del de liquidación, como consecuencia de la separación de los procedimientos, no es que pueda sino que tiene que ser objeto de recurso independiente del que se interponga contra el acto de liquidación. Lo que la norma transcrita dispone es una acumulación forzosa de ambos recursos, que no carece de fundamento, pero que quizá no era necesaria, pues bien hubiera podido dejarse a los interesados y al órgano de resolución la decisión de acumular o no de acuerdo con las reglas generales sobre esta materia.

F) Recursos y reclamaciones.

El P.L. dedica a esta materia su capítulo VIII, en el que, aparte de la pintoresca proclamación del derecho a recurrir contenida en el artículo 36, introduce en el 37 una modificación de gran alcance en la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos en los siguientes términos:

«En los supuestos en que corresponda la competencia en primera instancia a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, los interesados podrán interponer la reclamación directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, con la finalidad de que, si los interesados así lo desean, las reclamaciones económico-administrativas puedan sustanciarse en una única instancia.»

Con la curiosa redacción que se ha transcrito, el precepto concede a los interesados la opción de saltarse la primera instancia acudiendo directamente al TEAC. Por consiguiente, no es que se reduzca la vía económico-administrativa a una sola instancia, como afirma la Exposición de Motivos del P.L. (82), sino que se convierte en optativa la primera. La competencia en primera instancia, no en única instancia, de los Tribunales Regionales o Locales, queda, de acuerdo con esta norma, a disposición de los interesados. Si este precepto llegara a aprobarse constituiría, sin duda, una singular anomalía (83) en el régimen de la competencia de los órganos administrativos, según el cual dicha

(82) En ella se afirma lo siguiente: «En el capítulo VIII se contempla el derecho de los contribuyentes a presentar recursos y reclamaciones y se configura, con carácter general, la vía económico-administrativa en una sola instancia». Según DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, *op. cit. supra*, nota 25, pág. 8, «parece claro que [la introducción del artículo 37 del P.L.] sólo puede deberse al resultado de un "compromiso" entre la voluntad del Anteproyecto de suprimir la segunda instancia en vía económico-administrativa y la resistencia del TEAC a perder esta competencia».

(83) Según DE LA NUEZ, *op. cit.*, pág. 8, el precepto en cuestión «es contrario a todas las normas procesales existentes en nuestro Derecho en materia de competencia de los órganos administrativos y, por supuesto, judiciales, siendo especialmente grave en el supuesto de un órgano administrativo de carácter jurisdiccional, como es

competencia es una cuestión de orden público (84) y, en consecuencia, irrenunciable para el órgano administrativo e improrrogable para los particulares (85). Seguramente está en manos del legislador aprobar una disposición de esta naturaleza, pero lo que importa son sus consecuencias y si con ella se lograría remediar las deficiencias que, según opinión generalizada, presenta hoy la vía económico-administrativa, que se resumen en que con su lentitud, agravada por la doble instancia, dilata excesivamente el acceso a los Tribunales de Justicia. Pues bien, nada indica que la concentración de competencias en el TEAC, que inevitablemente produciría este artículo, sea la solución adecuada de estos males. Antes bien, este órgano se vería probablemente sepultado por una masa de expedientes que produciría retrasos aún mayores que los actuales, pues ¿quién iba a pasar por el TEAR pudiendo acudir directamente al TEAC? Esto, unido a otros inconvenientes que verosímilmente acarrearía la norma comentada (86), justifica una valoración negativa de ésta.

En vista de ello no es extraño que en el Congreso se hayan presentado bastantes enmiendas sea al propio artículo 37 del P.L. sea a la Disposición Final 3.^a, que, de acuerdo con la especial técnica legislativa utilizada en el P.L., modifica en consonancia con aquél el Texto Refundido del Procedimiento Económico-Administrativo. Resumimos a continuación el sentido de estas enmiendas:

- Un primer grupo (87) propone la supresión sin más del precepto. Es obvio, sin embargo, que tal propuesta deja sin resolver los problemas reales a los que el precepto en cuestión trata de dar solución.

el caso», y «no tiene precedente en nuestro Derecho positivo» (pág. 9). «Para ilustrar lo absurdo del precepto que comentamos, piénsese, a título de ejemplo, lo que ocurriría si se permitiera a los recurrentes decidir si quieren acudir directamente al Tribunal Supremo, sin pasar previamente por el órgano judicial inferior, o si prefieren agotar las dos instancias» (*ibídem*).

(84) *Cfr.*, por todos, SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho administrativo I*, CEURA, Madrid, 1991, pág. 916.

(85) *Cfr.* arts. 12.1 Ley 30/92, 8.2 LJC y 7 RPREA (1996). Este último dispone que «la competencia de los órganos [económico-administrativos] será irrenunciable e improrrogable y no podrá ser alterada por la sumisión de los interesados».

(86) DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, *op. cit.*, págs. 10 y sig., buena conocedora de esta materia, lleva a cabo una severa crítica del precepto en cuestión, señalando, entre otros, los siguientes problemas prácticos que podría originar:

- Aumentaría el retraso, puesto que, por una parte, llegarían al TEAC las reclamaciones -aproximadamente un 35 por 100, según la autora- actualmente estimadas en primera instancia y, por otra parte, siempre que se acudiera directamente al TEAC en primera instancia, éste resolvería sin una resolución previa que facilite su tarea, lo cual requiere más tiempo.
- Si los contribuyentes deciden acudir directamente al TEAC se alejaría de ellos la tramitación de sus reclamaciones.
- Se desaprovecharía a los TEAR, que se limitarían a resolver reclamaciones de muy escasa entidad, convirtiéndolos, dice la autora, en órganos resolutorios de una especie de recurso de reposición duplicado.
- Se echaría sobre el TEAC la carga de tramitar y resolver las suspensiones que se pidieran en primera instancia.
- Podría llegar a suscitarse una competencia entre TEAR y TEAC.

Aunque algunos de los inconvenientes que apunta DE LA NUEZ quizá pudieran eliminarse en el reglamento, pensamos que en conjunto tienen un peso notable que debería hacer reflexionar acerca de la oportunidad de la norma comentada.

(87) Se compone de las enmiendas núms. 138, unida a la 147, ambas del G.P. Socialista, y 181 y 182, del G.P. IU-IC. La enmienda núm. 21, del G.P. Vasco propone también la supresión del artículo 37, pero por razones de técnica legislativa, remitiéndose a la Disposición Final 3.^a.

- Un segundo grupo (88) propone el establecimiento de una única instancia, atribuyéndose al TEAC la competencia para las reclamaciones contra los actos de los órganos centrales de la Administración del Estado y a los TEAR las que se interpongan contra los dictados por los órganos periféricos de dicha Administración y por los de las Comunidades Autónomas. Se trata de una modificación que podría calificarse de moderada y que cuenta con apoyos doctrinales (89). Estas enmiendas se relacionan directamente con otras que proponen la configuración como órganos periféricos de los de la Oficina Nacional de Inspección con sede en las Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (90).
- Otras, finalmente, proponen una solución más tímida que la anterior consistente en elevar a 500 millones la cuantía de las reclamaciones susceptibles de recurso de alzada (91).

Algunos Grupos Parlamentarios han aprovechado la oportunidad que ofrece el P.L. para abordar el problema causado por la supresión de la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos en materia de Haciendas Locales, proponiendo bien que tal competencia sea devuelta a estos órganos (92) bien que se atribuya a otros de nueva creación (93).

Por mi parte, no quiero dejar de apuntar simplemente aquí como muy digna de consideración la solución consistente en transformar los actuales Tribunales Económico-Administrativos en auténticos órganos jurisdiccionales, siguiendo el camino ya recorrido por las Comisiones Tributarias italianas y los *Finanzegerichte* alemanes.

Por último, debe mencionarse dentro de la materia que estamos examinando el artículo 11 del P.L., que quizá tuviera mejor encaje en el capítulo VIII del P.L. El citado artículo prevé el reembolso de los costes de las garantías en los siguientes términos:

(88) Enmiendas núms. 8 (G.P. Coalición Canaria) y 71 (G.P. Catalán).

(89) Es la solución que propone DE LA NUEZ, *op. cit.*, pág. 11 y sig.

(90) Enmiendas núms. 11 (G.P. Coalición Canaria) y 79 (G.P. Catalán).

(91) Enmiendas núms. 9 y 10, ambas de Coalición Canaria. La segunda es más radical, en el sentido de que propone que las competencias del TEAC se reduzcan a los recursos de alzada y revisión, con lo que por aplicación del criterio territorial de competencia se convertiría al TEAR de Madrid en una especie de Audiencia Nacional de los órganos económico-administrativos.

(92) Enmiendas núms. 26 y 27, ambas del G.P. Vasco.

(93) Enmiendas núms. 8 (G.P. Coalición Canaria) y 80 (G.P. Catalán). Esta segunda hace una propuesta original consistente en la posibilidad de creación por convenio entre la Administración del Estado y las de las Comunidades Autónomas de una entidad de Derecho público con personalidad jurídica propia, diferenciada de ambas Administraciones, con la denominación de Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad correspondiente, en el que se subroguen los diversos órganos económico-administrativos existentes en cada Comunidad, cuyas resoluciones, que serían en única instancia, serían recurribles únicamente ante el TSJ de la Comunidad correspondiente.

«La administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza. Esta medida se extenderá en la forma que reglamentariamente se determine a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores.»

El reembolso del coste de los avales, que el vigente artículo 81.5 LGT limita a la parte correspondiente a las sanciones impuestas, es una doctrina ya consolidada por los Tribunales (94), que el artículo 11 del P.L. se limita a aceptar. El coste de un aval es perfectamente determinado y comprobable, lo cual puede que no suceda cuando la garantía sea de otra clase. Se trataría en tales casos de una cuestión de prueba, por lo que es discutible la necesidad de una norma reglamentaria a estos efectos (95). Ahora bien, si se acepta el principio de que el particular tiene que ser indemnizado de los gastos que le ocasionó el recurso, no hay razón alguna para limitar la reparación a los gastos de las garantías (96); pero por este camino se entra en el terreno delicado de las costas procesales, al menos cuando la revocación del acto sea consecuencia de una sentencia judicial. Por lo demás, algunas enmiendas proponen que se establezca expresamente el derecho al reembolso en la parte proporcional a la estimación parcial del recurso (97), aclaración que quizá no sea del todo inútil, aunque seguramente se llegaría a la misma conclusión sin demasiado esfuerzo interpretativo.

G) Cuenta corriente tributaria.

La Disposición Final 4.^a del P.L. ordena al Gobierno que remita a las Cortes antes del 31 de diciembre de 1997 «un Proyecto de Ley en el que se regule un sistema de cuenta corriente en materia tributaria, con objeto de conseguir una mayor eficacia en la compensación de deudas y créditos tributarios». La ampliación de la eficacia de la compensación como modo de extinción de las deudas tributarias, que es de lo que en definitiva se trata, es una justa demanda frecuentemente reiterada por los contribuyentes, por lo que es de esperar que el Gobierno cumpla puntualmente y de manera generosa con el mandato del legislador (98).

(94) *Cfr.*, entre las sentencias más recientes, la del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1995 (*Normacef*).

(95) La enmienda núm. 47 (CiU) suprime esta remisión.

(96) En efecto, la enmienda núm. 47 (CiU) propone añadir al artículo un nuevo párrafo del siguiente tenor: «Asimismo, se deberá reembolsar, previa acreditación de su importe, los gastos derivados de la actuación de los profesionales necesarios para la defensa de los intereses».

(97) En este sentido las enmiendas núms. 47 (CiU), 88 y 89 (PP). La última remite, con dudosa oportunidad, a «los términos que reglamentariamente se establezcan».

(98) El Grupo Parlamentario Vasco no ha querido esperar a que el Gobierno presente el Proyecto de Ley previsto por la Disposición Final 4.^a y ha realizado el esfuerzo de presentar una enmienda, la número 28, que condene una interesante propuesta de regulación de la cuenta corriente.