

ISAAC IBÁÑEZ GARCÍA*Jurista**Asesor Fiscal**Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF***ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1997****Extracto:**

EL objeto de este trabajo es analizar el proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes, que actualmente se está tramitando en las Cortes Generales.

Dicho proyecto, a juicio del autor, supone un paso hacia delante, inacabado, en las relaciones de la Hacienda Pública con los obligados tributarios, que tendría mejor cabida en una reforma de la Ley General Tributaria.

El autor analiza los aspectos negativos del proyecto, como el nuevo tratamiento dado a la prescripción tributaria, que supone inseguridad jurídica para el contribuyente, al establecer un doble plazo de prescripción. Asimismo, se analizan los derechos y garantías que no han sido objeto de tratamiento pleno por el proyecto, como es el caso de los efectos del principio de confianza legítima del contribuyente cuando consulta a la Administración, o los aspectos, especialmente relevantes desde el prisma de la seguridad jurídica, de la simplificación y clarificación del ordenamiento tributario.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. El Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- III. ¿A quiénes se dirige el Estatuto?
- IV. La reforma de la vía económico-administrativa como simplificación del acceso a la tutela judicial efectiva.
- V. La prescripción tributaria.
- VI. Las sanciones impropias. El principio de proporcionalidad.
- VII. La suspensión de la ejecución de los actos.
 1. La suspensión de las sanciones tributarias.
 2. La suspensión de los demás actos.
- VIII. El reembolso de los costes de garantía. ¿Sólo de éstos?
- IX. Normativa tributaria.
- X. La información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
 1. El principio de «confianza legítima».
 2. El derecho a consultar a la Administración Tributaria y el régimen de las consultas.
 3. La respuesta a la consulta tributaria. ¿Acto administrativo impugnabile?
 4. Otras medidas sobre información y asistencia.
- XI. Derechos y garantías en el procedimiento de inspección.
- XII. Derechos y garantías en el procedimiento de recaudación.
- XIII. Otras medidas del proyecto de ley.
- XIV. Conclusión.

NOTA BENE

El presente estudio está realizado sobre una copia del proyecto de ley remitido por el Gobierno al Congreso de los Diputados, y antes de su publicación en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG).

Por tener que estar concluido, según las Bases del Premio «Estudios Financieros» (Convocatoria 1997), antes de la publicación de la convocatoria, no han podido tenerse en cuenta, en este artículo, los trabajos parlamentarios sobre dicho proyecto de ley (particularmente las enmiendas que puedan introducirse tanto en el Congreso como en el Senado), ni las enriquecedoras opiniones de la doctrina científica que sobre el mismo seguramente se verterán.

En la documentación examinada no se encuentra, porque creemos que no existe o, al menos, no ha sido remitido a la Cámara (en el escrito de remisión del Gobierno únicamente se alude al proyecto y a su Memoria), informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el anteproyecto. Dicho informe es preceptivo en materia de Derecho Procesal. El proyecto de ley contiene modificaciones sobre el sistema de reclamaciones económico-administrativas.

Asimismo, parece que tampoco existe, aunque en este caso no es preceptivo, dictamen del Consejo de Estado.

I. INTRODUCCIÓN

El 23 de enero de 1997 tuvo entrada en el Congreso de los Diputados el proyecto de ley de *derechos y garantías de los contribuyentes* (más conocido como el *Estatuto del Contribuyente*), aprobado en la reunión del Consejo de Ministros del día 17 del mismo mes; y envuelto en la polémica de una pérdida de recaudación de 200.000 millones de pesetas por presuntos retrasos injustificados en la terminación de inspecciones tributarias.

Algunas de las medidas que contiene el proyecto fueron enunciadas en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 1996 (publicado en el BOE del 8-7-1996) por el que se encomienda a la Secretaría de Estado de Hacienda el desarrollo y ejecución de un Plan Bidual para la mejora del cumplimiento fiscal y la lucha contra el fraude tributario y aduanero, creando una Comisión para su coordinación y seguimiento.

Según la Memoria que acompaña al proyecto de ley, este texto legal «aspira a recoger, de forma sintética, los derechos de los contribuyentes frente a la actuación de la Administración Tributaria». A escasos días de la presentación en las Cortes del proyecto, el Presidente de la Comisión de Economía del Congreso, F. Trocóniz («Apuntes para el Estatuto del Contribuyente». *Expansión*, 1-2-1997), opinaba que, en un futuro debería pensarse, y posiblemente en el entorno de una nueva Ley General Tributaria que incorporase el Estatuto del Contribuyente, en abordar otros asuntos no incluidos en el referido proyecto de ley.

Según la Sentencia 195/1994, de 28 de junio, del Tribunal Constitucional, «las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un *estatuto del contribuyente*, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional (STC 76/1990, Fundamento Jurídico 3.º), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza».

El proyecto de ley, según su Memoria (pág. 2), «no hace referencia alguna a las obligaciones tributarias, ya que éstas aparecen debidamente reguladas en los correspondientes textos legales y reglamentarios», y «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».

A nuestro juicio, por razones de sistematización y codificación (que atienden mejor a la doctrina del Tribunal Constitucional antes citada), el citado «Estatuto» debería concebirse como un capítulo dentro del Título Preliminar de la Ley General Tributaria, ley codificadora del Derecho Tributario, de forma similar a la técnica legislativa contemplada en el Reglamento del Servicio Militar, apro-

bado por Real Decreto 1410/1994, de 25 de junio, que contiene bajo su Título Primero los «Derechos y deberes del militar de reemplazo» (vid. «El Estatuto del Contribuyente». Isaac IBÁÑEZ GARCÍA. *Expansión*, 4-8-1994).

Como ha señalado ALBELLA («El estatuto del contribuyente». *Expansión*, 20-2-1997), «la lectura del proyecto produce a cualquier experto, por mediano que sea, además del natural entusiasmo, cierta perplejidad. No sólo porque se trate de *una especie de subcódigo* al margen del código tributario por excelencia, la Ley General Tributaria, sino porque en él hay una mezcla un poco rara; al lado de preceptos que simplemente reproducen o recuerdan otros ya vigentes, como los que se refieren a las consultas tributarias o a la audiencia en los procedimientos, hay artículos que simplemente representan la elevación de rango de normas reglamentarias, otros que proyectan sobre el ámbito tributario principios ya establecidos con respecto al actuar de la Administración en los demás ámbitos y otros que realmente suponen novedades importantes».

Fuera de su contemplación legal en un texto como el que se nos presenta, con anterioridad, la Administración Tributaria *con efectos meramente divulgativos*, editó hace años un folleto titulado «Derechos y obligaciones del ciudadano, ante la Administración Tributaria», con el siguiente Preámbulo: «En todo Estado de Derecho, las relaciones entre los ciudadanos y la Administración están reguladas mediante leyes. En ellas se recogen los derechos y las obligaciones que afectan a ambas partes. El conocimiento de unos y otros garantiza la ausencia de indefensión de los administrados y les permite actuar adecuadamente ante los poderes públicos. En este documento se explican los derechos que asisten al ciudadano ante la Administración Tributaria, así como las obligaciones que el mismo debe cumplir».

Asimismo, en las páginas de *Internet*, aparece la publicación: «Derechos y garantías del contribuyente», buscando «en la medida de lo posible, la utilización de un lenguaje usual al servicio de la finalidad divulgativa del texto».

El anuncio de la tramitación del Estatuto ha provocado, también, cierto escepticismo. Así, BANACLOCHE («Derechos fiscales». *Impuestos*. Tomo II. 1996): «Creo que lo procedente no es aprobar una ley o un reglamento (aunque cada día proliferan más las regulaciones de este tipo). Y dudo mucho de que sea de utilidad una Oficina -y su aparato- con el fin de proteger unos derechos del administrado. No sólo es que eso sería reconocer que tales derechos están en continuo riesgo de lesión, sino que, además, se ha comprobado ya la inutilidad de instituciones semejantes, desde la "línea caliente" telefónica a la misma actuación del Defensor del Pueblo, cuyos Informes anuales son cada vez más descorazonadores... Hay que aprovechar la Ley General Tributaria, rellenar sus vacíos y modificar sus "desplantes" (algunos bien recientes, como el régimen de sanciones)».

Pero la necesidad de una reforma parece evidente, bien con la promulgación de una norma de las características que ahora se nos presenta, bien con una reforma de la Ley General Tributaria. Así se deduce de las palabras de PONT MESTRES (Introducción a la obra: *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*. Aranzadi. 2.ª edic. 1994): «Por más carac-

terísticas singulares que se aprecien en este sector de la Administración Pública; por más que el marco tributario sea el de más intensas y complejas relaciones; por más que esas relaciones se concreten en definitiva en pagos de las deudas tributarias que acrecientan, explicablemente, su sensibilidad; por más privilegios con que el propio ordenamiento revista a la Administración tributaria; por más que se trate, en fin, de una esfera de actuación pública singularmente delicada en la que la conveniencia de equilibrio entre potestades y privilegios por una parte y garantías por otra, sea más evidente y necesaria, la realidad es que *las garantías específicas, a modo de contrapeso de los privilegios, brillan por su ausencia, esto es, no existen como tales*».

A continuación, pasaremos a exponer nuestra opinión sobre el proyecto de ley y sus medidas más significativas, así como de las previsiones que no contiene y que, a nuestro juicio, debería contener.

El Capítulo I del proyecto recoge una declaración de principios y derechos preexistentes, «sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento (art. 1.2)», como no podía ser de otra forma.

Se enumeran los principios del artículo 31 de la Constitución: capacidad económica, justicia, generalidad, igualdad, progresividad y equitativa distribución de la carga tributaria; señalándose el principio de *proporcionalidad* como criterio de aplicación del sistema tributario, así como el principio de eficacia y de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Se olvida el proyecto del principio de la interdicción del alcance confiscatorio del sistema impositivo (*vid.* a este respecto el interesante artículo de HERRERA MOLINA: «Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos». *Impuestos*. Tomo II, 1996).

En el artículo 2 se realiza un catálogo de derechos al modo del artículo 35 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, siendo algunos de ellos concretados posteriormente en el articulado del proyecto (principalmente en el Capítulo IV: «Derechos generales del contribuyente»). Teniendo en cuenta que dicha ley, por lo dispuesto en su disposición adicional quinta y en el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria, es de aplicación subsidiaria al Ordenamiento Tributario.

Por ejemplo, se señalan principios consagrados del Derecho Administrativo como el de obligación de resolver o el de motivar los actos. Así, el artículo 12.2 obliga a que «los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que resuelvan recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho». A nuestro juicio, debería haberse aprovechado este artículo para elevar a rango legal el artículo 65.2 del Reglamento de Inspección, sobre justificación del empleo de métodos indiciarios y de los criterios o módulos utilizados; siendo esta motivación un «elemento esencial en orden al control del ejercicio por parte de la Administración de las potestades discrecionales de que dispone para determinar

el precio de mercado comparable», como ha puesto de relieve CHECA GONZÁLEZ (*La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Marcial Pons-Idelco. 1996), citando la Resolución del TEAC de 17 de octubre de 1989. *Vid.* al respecto, ZORNOZA PÉREZ («Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables». *Crónica Tributaria*, n.º 56/1993).

Entendemos que el proyecto de ley, dentro del Capítulo I (Principios Generales), debería reconocer explícitamente lo que el Preámbulo del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el que se regula el procedimiento especial de declaración de fraude de ley en materia tributaria, calificó como el «*principio legítimo de la economía de opción*»; en términos parecidos a los siguientes: el contribuyente, sin realizar maniobras elusivas o abuso de las posibilidades de conformación jurídica, en el ejercicio de su autonomía de voluntad, tiene derecho a elegir, entre las diversas alternativas que le permita el ordenamiento jurídico, la que le suponga un menor coste tributario; así como a organizar sus negocios o actividades económicas de la forma fiscalmente menos gravosa.

Pues, como ha expuesto ROSEMBUJ (*El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. Marcial Pons. 1994), «la economía de opción es ineludible: extrae sus ventajas para el contrato en curso; supone crear situaciones de ventaja cuyas alternativas ofrece el ordenamiento jurídico... El ahorro de impuesto o de economía de opción forma parte, genéricamente, de la opción de eficiencia desplegada por el individuo para regular sus actividades económicas». Respecto a la que, siguiendo a PÉREZ ROYO («Comentario al art. 24 LGT; en la obra colectiva: Comentarios a la LGT y líneas para su reforma». *IEF*. 1991), «hay que decir que la diferencia con el fraude de ley estriba en la ausencia de abuso de las posibilidades de conformación jurídica. El agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simplemente elige *por razones fiscales* una determinada operación en lugar de otra».

II. EL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Previamente a la presentación del proyecto de ley, mediante Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda (BOE del 21-12-1996), cuyos vocales miembros fueron nombrados por Orden de 16 de enero de 1997 (BOE del 18 de enero), siendo su Presidente, Javier Lasarte Álvarez (Orden de 21-1-1997. BOE del 25 de enero).

El Consejo tiene naturaleza consultiva. Podríamos decir que nos encontramos ante una *magistratura de persuasión* en el ámbito tributario, y, parafraseando al Senador Morán en el debate parlamentario de la Ley Orgánica del Defensor del Pueblo, «es en su propio prestigio con el que tiene que llegar a incidir en la modificación de los actos futuros de la Administración, ya que no puede modificar los actos pasados».

De entre las funciones que el Consejo tiene atribuidas (art. 2 del Real Decreto) consideramos las más importantes:

- La de canalizar las iniciativas y sugerencias ciudadanas en orden a incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar los trámites administrativos o estudiar la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios.
- Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, ya se refiera al ámbito de la regulación de los tributos, ya al de su aplicación.
- La de sugerir aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para evitar la reiteración fundada de quejas o reclamaciones por parte de los contribuyentes.

La operatividad real de este Consejo vendrá dada, como la de todos los órganos consultivos, por el caso que se haga a sus propuestas desde los poderes públicos.

A nuestro juicio, uno de los principales retos que debería afrontar el Consejo es el de realizar una **propuesta de simplificación de la legislación tributaria**, en orden a dar certeza a la misma, a través de la necesaria codificación y consolidación del ordenamiento tributario; en parecidos términos a como lo ha hecho la Comisión especial para la determinación, estudio y propuesta de solución de los problemas planteados en la aplicación del ordenamiento jurídico económico, que en su Informe al Gobierno ha propuesto un programa de actuación de técnica legislativa en España y otro de unificación y recodificación del Derecho privado. (Vid. al respecto: *La reforma del ordenamiento jurídico económico. Políticas de participación y simplificación*. IBÁÑEZ GARCÍA, I. Dykinson, 1997); pues ya en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 1996, al principio citado, se reconoce que la complejidad de la norma dificulta su cumplimiento por el contribuyente. Asimismo, la complejidad creciente del sistema tributario ya fue aludida en el Informe sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades, donde se puede leer: «El **principio de transparencia** exige que las normas tributarias se redacten de manera inteligible para los sujetos pasivos y que de su aplicación se derive una deuda tributaria predeterminable con un alto grado de certeza»; pues tal principio «no es sino una derivación del principio constitucional de seguridad jurídica y éste, a su vez, es un valor propio del Estado de Derecho». Proponiéndose, concretamente, un **texto refundido de la imposición sobre la renta**, «pues la culminación ideal de las exigencias del **principio de sistematización** sería un texto refundido referido al campo de la imposición sobre la renta. Dicho texto refundido permitiría concentrar en un único cuerpo legal, como ya sucede en otros países de nuestro entorno, las normas relativas a ambos impuestos, realizando, al mismo tiempo, la labor de regularizar y armonizar las mismas».

Pues como señaló el Defensor del Pueblo vasco -Ararteko-, en su Informe al Parlamento Vasco (1994), la complejidad inherente al ordenamiento jurídico-administrativo cobra, si cabe, mayor crudeza en el ámbito tributario. Así, si bien esta opacidad podría predicarse igualmente de otras áreas del Derecho público, bien es verdad que en ningún otro campo el administrado tiene que vérselas con la Administración con mayor frecuencia que a la hora de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de sus impuestos. Para el Defensor, el hecho de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, no obsta para que realmente el común de los ciudadanos navegue a la deriva en el mar de disposiciones de distinto rango legal que son publicadas diariamente. A lo que tendríamos que añadir, como ya señaló en su día FUENTES QUINTANA (*Las reformas tributarias en España*. Editorial Crítica. 1990), que «la complejidad de un impuesto origina la extensión entre el público del sentimiento de injusticia de la imposición con la consecuencia inevitable de su menor aceptación. No siendo caprichosa, ni arbitraria, esa defensa de la simplicidad del impuesto, que constituye un objetivo importante en todas las reformas tributarias de nuestro tiempo».

Con respecto a la *codificación tributaria*, como ha señalado GARCÍA AÑOVEROS («Comentario al artículo 1 de la LGT»; en la obra colectiva *Comentarios... op. cit.*), «conviene recordar que la LGT surgió como consecuencia de deseos de codificación en materia fiscal. SAINZ DE BUJANDA incluyó en el Tomo I (1962) de *Hacienda y Derecho* el texto de una (inmejorable) conferencia sobre esta materia» (a la que nos remitimos).

Y otra iniciativa importante que debería emprender es la de realizar un chequeo a los actuales **procedimientos tributarios**, con propuestas de simplificación y mejora, sobre todo en la vertiente de facilitar a los obligados tributarios el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones. Buena prueba de esta necesidad es la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1996, por la que se declara nulo el párrafo 4 del artículo 67 del Reglamento General de Recaudación, en lo que se refiere a la exigencia del certificado a que se refiere el apartado 2-b del propio artículo.

Dicho precepto exige que a la solicitud de *compensación tributaria* se acompañe un certificado de la oficina de contabilidad del departamento, centro u organismo gestor del gasto o del pago, donde se refleje la existencia del crédito reconocido, pendiente de pago, y la suspensión, a instancia del interesado, de los trámites para su abono en tanto no se comunique la resolución del procedimiento de compensación.

Para el Tribunal, «El problema surge de la conjunción de este precepto con el nuevo apartado 4 del artículo 67, donde se establece que si no se acompañan aquellos documentos, el órgano requerirá al solicitante para que, en un plazo de **diez días**, los aporte o, en otro caso, **se le tendrá por desistido**, archivándose sin más trámite el expediente»; entendiendo el Tribunal que «no puede admitirse que un acto ajeno al interesado determine el desistimiento, ni menos aún que por efecto de aquél se abra el procedimiento de apremio. En realidad, la paralización del procedimiento puede dar lugar a su "caducidad", mas para que tal ocurra es preciso que sea por causa imputable al interesado (no a la oficina de contabilidad) y que transcurra un lapso de tiempo que, en ningún caso, puede ser **tan breve** como el de diez días».

III. ¿A QUIÉNES SE DIRIGE EL ESTATUTO?

El proyecto tiene el carácter de norma básica, aplicable a todas las Administraciones Tributarias; siendo aplicable a los contribuyentes y a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria (art. 1.3).

El proyecto de ley en un principio se iba a denominar «proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes y *demás obligados tributarios*». A nuestro juicio, parece que estamos ante una norma dirigida a los *obligados tributarios*, pues según la Memoria (pág. 12), «se definen con ello *de modo amplio, los sujetos titulares* de los derechos y garantías reconocidos en el proyecto de ley, simplificando, por otro lado, las referencias posteriores realizadas en su articulado».

El *nomen iuris* «obligados tributarios», recogido en nuestro Ordenamiento por la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria y por el Real Decreto 939/1986 Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), según comenta SIMÓN ACOSTA (*Enciclopedia Jurídica Básica*. Civitas. 1995), fue utilizado con sentido propio por primera vez por el profesor PALAO TABOADA para traducir el artículo 33 de la Ordenanza Tributaria Alemana, que se expresa en los siguientes términos: «Es obligado tributario quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener o ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, prestar garantía, llevar libros y registros o cumplir otros deberes que las leyes tributarias le impongan». No siendo obligado tributario, según la Ordenanza, «quien, en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales o industriales». El proyecto de ley sí considera dentro del ámbito de aplicación de la norma a los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria.

Para CASADO OLLERO («La consulta tributaria», en la obra colectiva: *Cuestiones tributarias prácticas. La Ley*. 1990), dentro del género «obligados tributarios» conviven las siguientes especies: contribuyente, sustituto, responsable y sujeto colaborador o auxiliar de la Administración fiscal. Dentro de esta última especie incluye al retenedor, al sujeto obligado a la repercusión legal o traslación jurídica de la cuota tributaria -sujeto activo de la repercusión- y el sujeto titular de simples deberes de información y otros deberes fiscales de auxilio o cooperación, cuyo contenido no sea una prestación pecuniaria; todos ellos como sujetos titulares de obligaciones y deberes de colaboración con la Administración fiscal en la aplicación y gestión de los tributos.

El legislador español, según SIMÓN ACOSTA (*op. cit.*), considera obligados tributarios a todas las personas que tienen alguna obligación o deber o están sometidas a cualquier potestad establecida por las normas tributarias; aunque las normas de rango legal en España aún no se han decidido a usar abiertamente la expresión obligado tributario, probablemente porque sus contornos son imprecisos y ambiguos. Quizás ésta sea la razón del cambio en la denominación del proyecto de ley.

A nuestro juicio, el proyecto de ley debería haber reforzado el régimen jurídico de los colaboradores vicarios de la Administración Tributaria (*vid. El necesario reforzamiento del estatuto jurídico de los colaboradores vicarios de la Administración Tributaria*. IBÁÑEZ GARCÍA. *Impuestos*. Tomo I. 1996); pues como ha indicado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 26 de abril de 1996 (*Revista «Estudios Financieros» de Contabilidad y Tributación*, n.º 166, enero 1997), «como funcionalmente los actos de repercusión o reembolso inciden sobre el procedimiento de gestión de los tributos, no le es indiferente a la Administración Tributaria que se produzca o no tal reequilibrio patrimonial, aunque su *interés directo* se haya agotado ya con el ingreso del tributo a que ha procedido el sustituto, y por eso se crean instrumentos de favorecimiento para la exacción o mediación jurídico-administrativa en la resolución de dichos conflictos, *como fórmula de reconocimiento de la labor realizada por el sustituto en pro de los intereses públicos*».

La debilidad de los instrumentos mencionados en meritada sentencia es patente. Asimismo, en la misma se sigue hablando de conflictos «entre intereses privados extraños a la gestión y recaudación de los tributos» y de órdenes jurisdiccionales distintos al contencioso-administrativo, como el civil o laboral. Claro que como la Hacienda Pública ha agotado su interés directo con el ingreso del tributo, debe haber agotado, también, su interés por solucionar de forma efectiva los problemas que puedan plantearse al colaborador vicario.

IV. LA REFORMA DE LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA COMO SIMPLIFICACIÓN DEL ACCESO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Debe tenerse en cuenta, como dijo el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 25 de enero de 1983, que «superando tendencias que creían que el Derecho Procesal era un conjunto de normas neutras y aisladas del Derecho sustantivo, resulta patente que son realidades inescindibles, actuando aquél como un instrumento más, y de singular importancia, para el cumplimiento de los fines pretendidos por éste». Desde esta óptica, un proyecto que pretenda aportar o reforzar garantías a los contribuyentes debe realizar una eficaz reforma de los instrumentos procesales hoy vigentes en materia tanto de recursos en vía administrativa como en vía jurisdiccional.

Persigue el proyecto una finalidad, en principio loable, la de establecer una única instancia **obligatoria** en la vía económico-administrativa, frente al sistema actual de doble instancia.

En efecto, el proyecto, en aquellos casos en que exista doble instancia, la primera se considera **potestativa**, pudiendo el interesado acudir directamente ante el TEAC. Según la Memoria del proyecto (pág. 42), «la configuración de la primera instancia como potestativa facilita el acceso de los contribuyentes a la vía judicial por cuanto que únicamente resulta preciso agotar una instancia en vía administrativa para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa». La nueva regulación, según la Memoria, no supone que vayan a modificarse las reglas de competencia de los Tribunales Económico-Administrativos ni de la jurisdicción contencioso-administrativa, pues el TEAC cono-

cerá de los mismos asuntos de que conoce actualmente, si bien, si el interesado así lo decide, conocerá en única instancia y no enalzada, como en el momento actual, de los supuestos en los que con arreglo a la normativa vigente resulta obligatoria la doble instancia.

Suprimir la exigencia de doble instancia obligatoria en la vía económico-administrativa es hoy una exigencia del derecho a la tutela judicial efectiva, máxime cuando -paradójicamente- se ha suprimido la doble instancia allí donde -según diversos autores- no debería suprimirse: en la vía contencioso-administrativa, al suprimirse el recurso de apelación. El Tribunal Constitucional (S. de 6-6-1995) ha negado la exigencia de doble instancia fuera del orden jurisdiccional penal, entendiendo que «el derecho a la doble instancia penal no puede ser también reclamable en la esfera del proceso contencioso-administrativo y ello porque no existe un proceso contencioso-administrativo *sancionador* en donde haya de actuarse el *ius puniendi* del Estado, sino un proceso administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción adoptada en un procedimiento, que ha de ser respetuoso con las principales garantías del artículo 24 CE».

A nuestro juicio, la solución adoptada no es satisfactoria. Debería establecerse, en todo caso, el **acceso potestativo** a la vía económico-administrativa, estableciéndose la **obligatoriedad** de presentar **recurso de reposición** (con un plazo de resolución breve, máximo de dos meses, transcurrido el cual se entienda desestimado el mismo) con el fin de posibilitar a la Administración la reconsideración de su decisión, antes de acceder a la jurisdicción.

FERREIRO LAPATZA («Las Instituciones de Derecho Tributario de Valdés Costa». Civitas. *REDF*, n.º 86, abril-junio 1995) ha postulado por «la **supresión** -en nuestro país- de los Tribunales Económico-Administrativos», pues, siguiendo a VALDÉS COSTA, «los recursos administrativos no logran los objetivos mencionados (la posibilidad de que la vía administrativa haga un examen de la legalidad de su acto de accertamiento inicial y modifique su posición, evitándose así la intervención de los órganos jurisdiccionales y el consiguiente proceso, necesariamente más prolongado), ya que implican una prolongación del trámite a veces considerable y generalmente inútil, pues como lo demuestra la experiencia, el pronunciamiento final de la Administración mantiene el acto impugnado». Esto lleva a VALDÉS COSTA a postular por «el fácil acceso a la jurisdicción, mediante la supresión, preceptiva u opcional, de los recursos administrativos previos a la acción, o a la reducción y abreviación de éstos».

CHECA GONZÁLEZ (*Las reclamaciones económico-administrativas*. Lex Nova. 1993) considera como la solución más acorde con el principio de tutela judicial efectiva, la postura de que las reclamaciones económico-administrativas fuesen simplemente **potestativas**, *lo que debería acogerse en nuestro ordenamiento jurídico*. Alineándose así con la tesis de GARCÍA DE ENTERRÍA quien entiende que «en la práctica, la exigencia de un agotamiento previo de los recursos administrativos para poder acceder a un Tribunal independiente no es, en modo alguno, sentido por los ciudadanos como un *plus* de garantía para ellos, sino, claramente como una carga enojosa y molesta, con la cual rara vez se obtiene una satisfacción preprocesal, sino más bien al contrario, un intento

de la Administración de apuntalar las razones posiblemente endeble del acto recurrido y, siempre, un alejamiento de la tutela judicial y un ahondamiento de la fatal distancia entre la ejecución previa por la Administración de su acto y las posibilidades prácticas de restitución de la justicia, que sólo a través de la lejana sentencia podrá producirse».

En el Seminario de La Magdalena sobre la reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa (*vid. Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 268, 7-11-1996) celebrado en la UIMP de Santander del 9 al 13 de septiembre de 1996, dirigido por GARCÍA DE ENTERRÍA, T.R. FERNÁNDEZ, MARTÍN REBOLLO y BOCANEGRA SIERRA, se formularon, entre otras, las siguientes conclusiones:

«4. El éxito de cualquier reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa exige una nueva regulación de las vías administrativas previas, configuradas todas ellas con carácter *potestativo*.

En este marco debe hacerse un esfuerzo particular para diseñar mecanismos de conciliación y arbitraje capaces de hacer funciones eficaces de filtro y de reducir la conflictividad en sede jurisdiccional, especialmente en materia de personal y de *fiscalidad*.

Asegurar la imparcialidad de esos órganos de conciliación y arbitraje es condición *sine qua non* de su eficacia» (*vid. «El arbitraje tributario»*. FALCÓN Y TELLA. *Quincena Fiscal*, n.º 2, enero 1995).

«En la misma línea, debe restablecerse también el suprimido recurso de reposición.

Igualmente debe restablecerse la vía económico-administrativa en el ámbito local.

La citada vía debería remodelarse con el fin de asegurar en todo caso la estricta imparcialidad e independencia funcional de los vocales de los correspondientes órganos, sin vincularla necesariamente a la Administración del Estado. Las Diputaciones Provinciales podrían ser un marco adecuado a estos efectos».

El proyecto **elude contemplar** el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa en los casos en que el recurrente alega cuestiones de ilegalidad o inconstitucionalidad de la norma que da cobertura al acto recurrido, lo cual ha sido defendido, entre otros, por SIMÓN ACOSTA («El derecho a la tutela judicial efectiva y la rigidez de la vía económico-administrativa». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Tomo 1992); FALCÓN Y TELLA («La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial». *Impuestos*. 1990. Tomo II); CHECA GONZÁLEZ (*Las reclamaciones... op. cit.*), e IBÁÑEZ GARCÍA («El acceso directo a la jurisdicción Contencioso-Administrativa en materia tributaria, en virtud del derecho a la tutela judicial efectiva». *Gaceta Fiscal*, n.º 148, noviembre 1996), quien solicitó a la Secretaría de Estado de Hacienda la inclusión expresa de esta cuestión en el proyecto de ley que estamos analizando.

Posición esta última que ha sido refrendada recientemente por la Sentencia de 27 de junio de 1996 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (publicada en la *Revista «Estudios Financieros» de Contabilidad y Tributación*, n.º 164, noviembre 1996), por la que se acepta un recurso directo ante la jurisdicción, eludiendo la vía administrativa previa, con los siguientes argumentos:

«la pretensión articulada por la parte recurrente es que la liquidación practicada por la Cámara de Comercio es nula por entender que la Ley 3/1993 es inconstitucional, en cuyo caso el Tribunal Económico-Administrativo ni puede pronunciarse sobre la misma, ni puede, si hubiere lugar, plantear la cuestión al Tribunal Constitucional, por lo que en aras del principio de tutela judicial efectiva es procedente, que ante una segura respuesta negativa por falta de competencia del Tribunal Económico-Administrativo Regional, el particular demande dicha tutela directamente al órgano jurisdiccional competente como ocurre en el caso presente, con lo cual cumplimos el mandato impuesto por el artículo 9.2 de la Constitución a los poderes públicos de remover los obstáculos que impidan o dificulten la igualdad y libertad del individuo»;

rechazando así la causa de inadmisibilidad de la demanda planteada por la parte demandada.

La mora procesal actualmente contemplada produce evidentes daños irreparables, afectando a una pluralidad de contribuyentes. Esto es lo que trata de paliar o evitar la doctrina que esta importante sentencia recoge.

Aunque no es objeto de regulación en un proyecto de ley de estas características, sí que debemos dejar señalado que en la reforma anunciada de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se debería dar **preferencia procesal** a las demandas en las que las partes soliciten el planteamiento de la **cuestión de inconstitucionalidad** ante el Tribunal Constitucional o la **cuestión prejudicial** ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dado que la resolución de estas cuestiones tiene efectos generales y una sentencia pronta evitaría que se consolidaran situaciones contrarias a la Constitución y los Tratados, por la larga tramitación de los procesos y los escasos efectos retroactivos de las sentencias del Tribunal Constitucional. Debiendo prevenirse, asimismo, la obligatoriedad de motivar el NO planteamiento de dichas cuestiones por el órgano jurisdiccional, cuando alguna de las partes haya solicitado su planteamiento.

El Anteproyecto de Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 10 de diciembre de 1996, en su artículo 105, contempla la **extensión de los efectos de las sentencias**, pero se refiere únicamente a materia de personal de la Administración Pública. A nuestro juicio, tal previsión debería tener alcance general, como ha propuesto en alguna ocasión el Defensor del Pueblo. Ésta es, asimismo, una de las conclusiones del Seminario de La Magdalena sobre reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa:

«Especialmente importante resulta la extensión de los efectos de una sentencia a quienes, estando en las mismas circunstancias del recurrente, no hayan sido parte en el proceso, de modo que, una vez producida una **sentencia firme** y como consecuencia del efecto positivo de la cosa juzgada, la Administración venga obligada a extender los efectos de aquélla a todos los supuestos que constituyan una reiteración de la misma. Las eventuales discrepancias se resolverán en incidente de ejecución de sentencia. Como mínimo, la citada extensión debería ser efectiva para los demás recursos pendientes en idénticas circunstancias».

V. LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

En otros sectores del ordenamiento, el plazo de prescripción de las infracciones se modula atendiendo a la gravedad de las mismas. Así, la Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales, establece una modulación de los plazos de prescripción, a diferencia del anterior plazo único en la Ley 8/1988 que era de tres años. La nueva ley establece que las infracciones leves prescriben al año, las graves a los tres años y las muy graves a los cinco años, contados desde la fecha de la infracción.

Como es sabido, las infracciones tributarias simples se caracterizan por la falta de perjuicio económico directo a la Hacienda Pública. En beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente, debería establecerse, a nuestro juicio, un régimen especial de prescripción en materia de infracciones simples, reduciéndolo a un período corto, sin perjuicio de que ciertas infracciones simples puedan operar como elemento de graduación de la sanción en las infracciones graves. Ello con objeto de no agravar los «costes de cumplimentación», especialmente de los impuestos a los sujetos que tienen el deber de colaborar con la Hacienda Pública pero que no son contribuyentes.

Como reconoce la Memoria del proyecto (pág. 51), «existe la convicción de que la proliferación de obligaciones formales, aunque mejora el control tributario y puede traer, en el supuesto de las obligaciones contables citadas en el artículo 35.2 de la Ley General Tributaria, algún beneficio conexo, ha redundado en un **incremento desorbitado** de los costes indirectos derivados del cumplimiento tributario, los conocidos como costes de cumplimentación».

El Gobierno tenía previsto reducir, de forma general, la prescripción en materia tributaria a tres años. El artículo 24 del proyecto de ley establece el plazo de prescripción tanto del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias ya liquidadas y para imponer sanciones tributarias, así como del derecho de los contribuyentes a la devolución de ingresos indebidos.

De forma general se reduce el plazo actual -cinco años- a cuatro. Se establece un plazo de seis años para los casos en que el contribuyente no hubiese presentado su declaración por el impuesto y período impositivo de que se trate o cuando el mismo haya ocultado a la Administración Tributaria el ejercicio de alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Asimismo, según la disposición final, las modificaciones relativas a la prescripción se aplicarán, respectivamente, a los hechos imposables realizados, a las deudas tributarias liquidadas, a las infracciones tributarias cometidas y a los ingresos indebidos realizados a partir de la entrada en vigor de la presente ley. Se excluye -como indica la Memoria- la aplicación retroactiva de dichos preceptos; lo que entendemos improcedente por resultar una norma favorable al contribuyente que persigue mejorar la seguridad jurídica. Debería establecerse su aplicación desde la entrada en vigor de la ley, con efectos sobre los períodos impositivos pasados, al ser una norma *pro contribuyente*, al igual que se ha hecho con la supresión de la elevación al íntegro efectuada por la Ley 13/1996, con eficacia incluso sobre las liquidaciones que se practiquen con posterioridad a la entrada en vigor de la ley o que estén pendientes de resolución administrativa firme a la misma fecha, como consecuencia de la regulación de retenciones sobre rendimientos del trabajo (*vid.* el Informe de 21-1-1997, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, en relación con diversas cuestiones planteadas en las actuaciones inspectoras tras la supresión de la elevación al íntegro efectuada por la Ley 13/1996. *Revista «Estudios Financieros» de Contabilidad y Tributación*, n.º 167, febrero 1997).

La nueva regulación de la prescripción, según la Memoria, constituye sin duda otra medida que mejora sustancialmente la posición jurídica del contribuyente frente a la Administración. Obviamente ello es así, pero la primera intención del Ejecutivo -reducir el plazo a tres años- hubiera sido más avanzado y acorde a la actual disposición de medios humanos y materiales de que dispone actualmente la Administración Tributaria para comprobar la situación tributaria de los contribuyentes, mucho más dotada que cuando se instituyó el plazo actualmente vigente de cinco años.

A nuestro juicio, la modificación legal debería haber acogido, también -para elevarla de rango normativo- entre otras cuestiones, el tema de la interrupción de las actuaciones inspectoras, clarificado ahora, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 y por la Resolución del TEAC de 16 de diciembre de 1996. Así se satisface a quienes piensan que, por ejemplo, el artículo 31.4 a) del RGIT es nulo de pleno derecho por regular cuestiones sujetas a reserva de ley, como el Magistrado GOTA LOSADA (en su voto particular a la STS de 28-2-1996). E, incluso, debería estudiarse la propuesta de DELGADO PACHECO («El plazo de prescripción tributaria, un asunto clave». *Expansión*, 11-7-1996): «una reforma del régimen de la prescripción tributaria podría considerar la conveniencia de sustituir la actual interrupción de la prescripción por un sistema de *suspensión de plazo*, cuyo cómputo se reanuda terminadas las actuaciones», pues «si, como ha admitido la jurisprudencia, cualquier actuación administrativa interrumpe el plazo de prescripción; si una liquidación provisional para corregir una deducción supone que se inicie de nuevo el plazo de prescripción respecto de cualquier elemento de la deuda tributaria; o si, también como ejem-

plo, una comprobación de valores sin motivación ha interrumpido el plazo de prescripción y permite a la Administración volver a liquidar después de anulada aquella, el *plazo real* puede no ser de cinco años, sino de muchos más, especialmente en el caso del contribuyente declarante objeto habitual de estas actuaciones puntuales».

Según la Memoria, el plazo de cuatro años es aplicable a aquellos contribuyentes que hubieran presentado su declaración por el impuesto y período correspondiente, abarcando este supuesto aquellos casos en los que puedan apreciarse en la declaración del contribuyente discrepancias de carácter meramente interpretativo en relación con los criterios sostenidos por la Administración, y siempre que, en el supuesto de ejercicio de actividades empresariales o profesionales, no se oculte tal circunstancia a la Administración. «Respecto a los contribuyentes que no hubiesen presentado declaración o, habiéndolo hecho así, hubiesen ocultado a la Administración el ejercicio de alguna de sus actividades empresariales o profesionales, el plazo de prescripción será de seis años, produciéndose un empeoramiento de su situación en relación con el plazo de cinco años aplicable hasta la fecha».

La nueva regulación puede causar inseguridad jurídica, por el hecho de cuál sea la interpretación que haya de darse a la redacción «salvo cuando el contribuyente... haya ocultado a la Administración tributaria el ejercicio de alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice...».

A nuestro juicio, está claro que el hecho de presentar declaraciones incompletas o inexactas está incurso en el régimen general de prescripción de cuatro años.

Respecto a la ocultación de «alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice» -al igual que la ausencia de declaración- debe interpretarse, entendemos, como la ocultación total de una o varias de las actividades, bien empresariales o profesionales, que ejerza el sujeto pasivo, y no la mera ausencia de declaración de ingresos -y, por tanto, de ocultación de ingresos- dentro de una de estas actividades diferenciadas.

El precepto, no obstante, sigue creando inseguridad jurídica. Nos referimos al caso del IRPF que grava sintéticamente toda la renta del contribuyente. Así, por ejemplo, un contribuyente que trabaje por cuenta ajena y a la vez ejerza una actividad profesional y sea titular de un negocio. Si oculta totalmente, bien la actividad profesional o el negocio, quedará, por fuerza, sujeto a la prescripción de seis años, al no poder desgajarse las distintas fuentes de renta que quedan gravadas globalmente por el impuesto.

Asimismo, es discriminatorio, pues, un contribuyente que oculte, dentro del IRPF, por ejemplo, bien las rentas de capital, bien las rentas del trabajo o los incrementos patrimoniales, habiendo presentado declaración por el impuesto, estará sujeto al plazo de prescripción general de cuatro años.

Esto no ocurre en otros impuestos, en los que las actividades están claramente diferenciadas, como es el caso del IVA, y en el que existen regímenes especiales. Puede ocultarse totalmente una actividad sujeta a un régimen especial y ello no afectar al resto de las actividades, por lo que en un caso estaríamos ante una prescripción a seis años y en otros a cuatro.

El tratamiento de la prescripción no es, por tanto, uniforme y lo consideramos incorrecto.

VI. LAS SANCIONES IMPROPIAS. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El proyecto de ley, en el segundo párrafo del artículo 2, dice que «la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, *proporcionalidad*, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente contemplados en la presente ley».

Según la Memoria (pág. 13), éstos son los principios que deben inspirar la actuación administrativa, «principios todos ellos esenciales a la hora de conducir la actuación administrativa y a los cuales se dota de gran valor con su reconocimiento expreso en esta ley».

El principio de proporcionalidad en materia de potestad sancionadora viene recogido en el artículo 131 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Para ALONSO FERNÁNDEZ («La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario». *Impuestos*. Tomo I, 1997), «la aplicación de este criterio de modulación de las sanciones (principio de proporcionalidad) es especialmente importante en la imposición de sanciones tributarias por infracciones simples, donde los criterios de graduación de la sanción son menos automáticos y rígidos que los establecidos para la imposición de sanciones por infracciones tributarias graves, aunque no existe obstáculo alguno para que tal principio sea aplicado en la imposición de sanciones por infracciones tributarias graves».

El reconocimiento expreso del principio de proporcionalidad debería llevar aparejado, a nuestro juicio, la supresión de lo que la doctrina ha denominado sanciones impropias.

La Resolución del TEAC, de 11 de enero de 1995, vino a dar un tratamiento jurídico impecable a dichas sanciones impropias (la imposibilidad de deducir gastos o cuotas por el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de obligaciones formales). MARTÍNEZ LAFUENTE («Comentarios de jurisprudencia». *Impuestos*, n.º 14, julio 1995) considera la doctrina contenida en la resolución

como importante, «pues viene a superar el rigor formal con el que se viene entendiendo el resultado de deducir de los ingresos computables los gastos necesarios para la producción de ingresos». En el mismo sentido, IBÁÑEZ GARCÍA («Hacienda y Derecho». *Expansión*, 2-8-1995).

Pero la Resolución del mismo Tribunal de 20 de abril de 1995 vino a modificar la doctrina sobre los excesos formalistas, a nuestro juicio injustificadamente, como veremos a continuación.

En la primera de las resoluciones citadas se analizaba un aumento por la Inspección de más de 176 millones de pesetas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En la segunda no se permitía deducir cerca de 40 millones de pesetas en cuotas soportadas por IVA. Es obvio que no nos encontramos con un asunto baladí.

En su Resolución de 11 de enero de 1995, el TEAC argumenta, con gran acierto jurídico, lo siguiente:

«La Inspección no ha tenido en cuenta que en el Impuesto sobre Sociedades prima sobre los aspectos formales, la efectiva realización del gasto probado ante la Inspección mediante la aportación de fotocopias de letras y cheques con los que se abonaron las facturas no reconocidas por la Inspección, certificaciones bancarias y de proveedores y de comprobaciones de los modelos 347 de los proveedores de la empresa y su adecuada contabilización, aspectos ambos que no desvirtúa la Inspección ni en las actas incoadas ni en los respectivos informes ampliatorios, por lo que consecuentemente y en este punto deben estimarse las pretensiones de la recurrente y considerarse como fiscalmente deducibles los gastos corrientes efectivamente realizados por la Sociedad necesarios para la obtención de los ingresos».

Entendemos que esta doctrina es conforme al **principio de proporcionalidad** (Las «sanciones impropias» en materia tributaria en relación al principio de proporcionalidad. IBÁÑEZ GARCÍA, I. *Actualidad Tributaria*, n.º 21, mayo 1994), pues tal principio exige que las restricciones formales al derecho del contribuyente a deducir gastos y cuotas sean adecuadas a los fines legítimos que tales restricciones suponen. Es obvio que las sanciones impropias no responden a esa adecuación necesaria. Porque la solución justa basada en la racionalidad, razonabilidad, idoneidad y proporcionalidad de las normas exige modificar las consecuencias tan gravosas del incumplimiento de las exigencias formales a que nos venimos refiriendo, y encontrar medios que garanticen la no exigencia de sacrificios innecesarios con relación a los fines perseguidos, pues de lo contrario se producirá un exceso de judicialización de estos conflictos, debido a que el contribuyente reaccionará frente a las medidas desproporcionadas reguladas por el legislador y aplicadas por la Administración Tributaria.

La doctrina del TEAC es acorde con la contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1977, en materia de cotización a la Seguridad Social:

«En la regulación jurídica de la Seguridad Social, la OBLIGACIÓN PRINCIPAL de la empresa es el pago de las cotizaciones en función del trabajo realizado para ella, y es obligación SECUNDARIA, ACCESORIA o COMPLEMENTARIA la de comunicar la baja, o en su caso el alta en el trabajo, lo que se denomina "obligación administrativa", cuyo incumplimiento es sancionable, pero sin tener categoría de requisito formal, constitutivo o extintivo, esencial, para la vida de la mencionada relación jurídica, que nace y muere en función del trabajo, y sólo excepcionalmente subsiste a falta de éste; además la EQUIDAD y la JUSTICIA repelen el enriquecimiento injusto sin causa, derivado del cobro de aquellas cotizaciones de la Seguridad Social sin cubrir ningún riesgo».

Esta sentencia atempera la previsión legal relativa a que no extingue la obligación de cotizar la no comunicación de la baja aunque se produzca una cesación de la actividad laboral.

Es objeto de la Resolución del TEAC de 20 de abril de 1995 «determinar si son o no deducibles las cuotas soportadas cuando las facturas no reúnen todos los requisitos exigidos por la normativa en vigor». Para el TEAC, «la falta de los requisitos formales de las facturas determina la imposibilidad de practicar las deducciones, precisamente por la trascendencia que en este impuesto tienen las obligaciones formales».

El recurrente de este caso alegó el principio constitucional de proporcionalidad y que no pueden limitarse los medios de prueba exclusivamente a las facturas, pues si tales operaciones pueden acreditarse por otros medios probatorios, éstos no pueden descartarse. El recurrente, con lógica jurídica, estima que si la factura existe y presenta algún defecto formal, pero se ofrecen otros medios de prueba que acrediten que la cuota soportada reúne los requisitos para ser deducible, la deducción debe admitirse.

Como hemos visto, para el TEAC (Resolución de 11-1-1995), en el Impuesto sobre Sociedades prima sobre los aspectos formales la efectiva realización del gasto. Con los argumentos de la Resolución de 20 de abril de 1995, parece desprenderse que en el IVA priman los aspectos formales sobre los materiales, es decir, sobre la efectiva asunción de las cuotas soportadas. Esto no nos parece admisible. A nuestro juicio, los requisitos formales tienen la misma trascendencia en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA. Tales requisitos buscan el control para prevenir el fraude y facilitar la función investigadora de la Administración. Se trata, en ambos impuestos, de que el documento contable acreditativo de los gastos y cuotas deducibles permita identificar a los sujetos que intervienen en las operaciones realizadas, y a las operaciones mismas, para comprobar si los gastos y cuotas, por su naturaleza, son deducibles.

Es indudable la importancia del cumplimiento de los requisitos formales, pero su cumplimiento defectuoso no debe ser acreedor de consecuencias tan gravosas. Para corregir estos incumplimientos no debe llegarse más allá de la imposición de sanciones administrativas simples, pero no

puede -vía sanciones impropias- quebrantarse con sumas millonarias el patrimonio de los contribuyentes porque el ordenamiento tributario no permita la utilización de cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho.

La doctrina favorable a las «sanciones impropias» las coloca en el mismo plano que las sanciones graves, además, sin ningún tipo de graduación. Y es evidente que no es lo mismo eludir el pago de impuestos, que cumplir defectuosamente con las obligaciones o requisitos formales.

Asimismo, en su Resolución de 24 de noviembre de 1995, el TEAC considera que la consecuencia del incumplimiento del plazo para la presentación de la declaración censal de alta es la exigibilidad de responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria simple, **y no la pérdida de los derechos materiales** cuyo ejercicio se instrumenta mediante la citada declaración censal de alta. Para un estudio en profundidad de las obligaciones formales nos remitimos a la obra de MERINO JARA, I.: *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales. Lex Nova. 1991.*

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 18 de diciembre de 1995 (de la que fue ponente MERINO JARA), reconoce que el hecho de que la factura en que se recoge el gasto no reúna todos los requisitos previstos en el Real Decreto 2402/1985 no excluye la deducibilidad del gasto, si éste se acredita además por otros medios de prueba. Es procedente la deducción de gastos de alquiler al haberse suplido la falta de requisitos de los justificantes de pago con documentos bancarios, el contrato de arrendamiento y la contabilización de los gastos.

No obstante, nuestro ordenamiento tributario comienza a admitir «**cualquier medio de prueba admitida en Derecho**» para la acreditación de determinados hechos. A título de ejemplo citamos el artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, respecto a los medios de transporte nuevos en las operaciones intracomunitarias.

VII. LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS

1. La suspensión de las sanciones tributarias.

El proyecto de ley titula su Capítulo VII a los *Derechos y garantías en el procedimiento sancionador*, contemplando como modificaciones sustanciales (según la Memoria) la presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes y declarando que corresponde a la Administración la prueba de culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Esto último como consecuencia de los criterios derivados de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990. Como ha expuesto NIETO (*Derecho administrativo sancionador*. Tecnos. 1993), «la presunción de inocencia se inserta, en último extremo, en la temática de la carga de la prueba, *que es*

donde se hace operativa». Como dice la Sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de octubre de 1983, «tal presunción supone que la carga probatoria corresponde a los acusadores y que toda acusación debe ir acompañada de probanza de los hechos en que consiste».

El artículo 34 prevé la instrucción de un expediente separado, para la imposición de sanciones tributarias, distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, dándose, en todo caso (como no podría ser de otra forma), audiencia al interesado.

Obviamente, al ser expediente separado es susceptible de impugnación independiente, que se acumulará al recurso por el que se impugne la cuota si el contribuyente decide también impugnarla.

El artículo 35 es del siguiente tenor:

«La ejecución de las sanciones tributarias quedará **automáticamente suspendida** sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en *vía administrativa*».

Dicho precepto supone trasladar al ámbito de las sanciones tributarias la previsión general contenida en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común:

«La resolución *-del procedimiento sancionador-* será ejecutiva cuando ponga fin a la *vía administrativa*».

Ambos preceptos adolecen, a nuestro juicio, de un defecto importante, pues la ejecutividad de la sanción debe *diferirse automáticamente* hasta que el acto sea firme, por haberse agotado o no interpuesto todos los recursos que procedan, bien en vía administrativa o jurisdiccional. Es evidente que en vía administrativa resuelve las reclamaciones o recursos la propia Administración, que es la que impone las sanciones. Nada obsta a esta apreciación que la imposición y la resolución de los recursos sean, en ocasiones, tramitados por órganos diferentes. Es la Administración la que actúa. Por ello, la sanción ha de estar suspendida hasta que la misma sea firme, lo que en buena parte de los casos ocurrirá cuando la jurisdicción administrativa dé por probada la destrucción de la presunción de inocencia y confirme la sanción.

Una de las conclusiones del Seminario de La Magdalena sobre la reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa alude a esta cuestión:

«14. En materia de sanciones debería invertirse la regla tradicional, de forma que procedería en todo caso la suspensión de la ejecución, salvo que la Administración justificara la existencia de perjuicios graves para el interés general.

Los tribunales de la jurisdicción deben estar facultados para acordar la suspensión provisionalísima de los actos recurridos hasta tanto se resuelva la pieza separada de suspensión. La resolución de ésta tendría en todo caso efectos retroactivos».

A nuestro juicio, como hemos indicado, sería más razonable la **suspensión automática**, *ab initio*, sin necesidad de pieza separada. Únicamente podría preverse que la Administración, alegando perjuicios **graves** para el interés general -que, obviamente, debería probar y no sólo alegar-solicitara la no aplicación del automatismo en sede jurisdiccional, lo que entonces se tramitaría en pieza separada.

Como acertadamente ha expresado PARADA VÁZQUEZ (*Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común*. Marcial Pons. 1993), «un problema de procedimiento, grave y mal resuelto por el Derecho español, es el de si la interposición de recursos judiciales, es decir, el contencioso-administrativo o, en su caso, el de amparo constitucional, contra los actos sancionadores suspende o no su ejecutoriedad».

Para este autor, los principios afectados por esta cuestión son los recogidos en el artículo 24 de la Constitución, de presunción de inocencia -incompatible con la ejecución de una sanción mientras, como ocurre en materia penal, el **juez definitivo** de la misma no decide sobre ella y que se invoca, entre otras, en las Ss. de 26 y 27-3 y 20-6-1986-, y el de la efectividad misma de la tutela judicial, que puede perjudicarse o hacerse imposible si los efectos de la ejecución precipitada no son fáciles de remediar en el caso de una sentencia posterior que anula la sanción.

PARADA está a favor de la suspensión automática hasta el agotamiento de todas las restantes instancias judiciales, con el argumento analógico de que los recursos contra las sentencias penales suspenden siempre la ejecución de la pena, regla capital porque el principio *nulla poene sine iudicio* obliga a respetar la situación previa a la sentencia de primera instancia.

La no ejecutividad de las sanciones tributarias ha sido defendida de forma mayoritaria por la doctrina. CHECA GONZÁLEZ («Análisis de las modificaciones llevadas a cabo en la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas». En la obra colectiva: *La reforma de la Ley General Tributaria*. Lex Nova. 1996), que comparte esta tesis y realiza un pormenorizado análisis de la cuestión y del estado de la doctrina (entre otros, ESEVERRI MARTÍNEZ, SIMÓN ACOSTA, GONZÁLEZ GARCÍA, LOZANO SERRANO, FALCÓN Y TELLA) y jurisprudencia al respecto.

2. La suspensión de los demás actos.

Como dice MORENO FERNÁNDEZ («La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos»; en *La reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*), hay que partir de la idea de que la interposición de un recurso contencioso-administrativo no impide a la Administración ejecutar el acto o la disposición objeto del mismo, procediendo solamente, por excepción, la suspensión, cuando sin menoscabar el interés público, de la ejecución hayan de ocasionarse daños o perjuicios de reparación imposible o difícil (cita la STS de 17-1-1994).

CHECA GONZÁLEZ (*La reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*), nos dice que ningún precepto de nuestro ordenamiento jurídico obliga a los Tribunales Contencioso-Administrativos a tener que admitir, sin más, como válida la garantía prestada para obtener la suspensión en vía económico-administrativa -puesto que lo establecido en la letra c) del art. 11 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, en su nueva redacción es sumamente etéreo, y deja, en todo caso, como no podía ser de otra forma, a la libre apreciación del órgano jurisdiccional la decisión a tomar-, y ello mucho menos, como apunta ESEVERRI MARTÍNEZ, cuando la suspensión decretada en esta vía sea automática por el mero afianzamiento de la deuda.

Si la suspensión del acto es un derecho o garantía del contribuyente, a nuestro juicio, el Estatuto del Contribuyente debería dar un **tratamiento unitario** al asunto de la suspensión y de las garantías que fueren exigibles, extensible a todos los recursos y reclamaciones, incluido el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa. Así, debería prevenirse que garantizada la deuda desde el principio, ésta se extiende automáticamente hasta que se agote la vía administrativa y el orden jurisdiccional.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1996 confirma que las Salas de lo Contencioso-Administrativo no operan con el automatismo que a la Administración se impone cuando se garantiza la deuda tributaria, por lo que cabe denegar la suspensión en dicha vía si, pese a afianzarse la deuda, el Tribunal encuentra razones fundadas para no acceder a ellas, tales como las derivadas del ejercicio, por quien pide la suspensión, de una acción de nulidad de la liquidación tributaria, que en principio no parezca suficientemente fundada.

La solución que propugnamos podría matizarse en el caso de recursos contencioso-administrativos manifiestamente infundados, pero en todo caso debería ser la Administración la que solicitara al Tribunal que éste quebrara la regla general de la suspensión automática.

En el tema de suspensión de garantías no está todo dicho, por lo que estamos ante una cuestión abierta. Prueba de ello es el polémico Auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 20 de noviembre de 1996, quien estima que es procedente acordar la suspensión del acto administrativo impugnado a nivel jurisdiccional *sin necesidad*

de exigir caución o garantía alguna, a no ser que se acredite que la suspensión pueda producir algún daño o perjuicio a los intereses públicos. Correspondiendo la carga de la prueba a la Administración Tributaria demandada o al Abogado del Estado que se oponga a la suspensión solicitada por el actor.

Y es que estamos ante un asunto que, a nuestro juicio, forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva.

VIII. EL REEMBOLSO DE LOS COSTES DE GARANTÍA. ¿SÓLO DE ÉSTOS?

El artículo 11 del proyecto dispone que 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.

Según la Memoria, se produce con ello un importante avance con respecto a la normativa hasta ahora vigente, ya que el actual apartado 5 del artículo 81 de la Ley General Tributaria limita el citado reembolso del coste de los avales a la parte correspondiente a las sanciones impuestas; con este artículo 11, el reembolso de los avales se extiende a todos los componentes de la deuda tributaria relacionados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria, constituyendo esta medida un importante avance en la protección y defensa de los derechos y garantías del contribuyente.

Lo cual ya había sido defendido por ALONSO FERNÁNDEZ («La Ley 25/1995, de 20 de julio...» *Impuestos*. Tomo I, 1997), al decir que el artículo 83.5 de la Ley General Tributaria incorpora un peculiar supuesto de automático reconocimiento de la **responsabilidad patrimonial** a cargo de la Administración de la Hacienda Pública y que no exige solicitud por parte del obligado tributario. El precepto, «sin duda plausible, **es insuficiente**, pues la responsabilidad patrimonial por parte de la Administración de la Hacienda Pública debería extenderse no sólo a las sanciones, sino **también a los restantes elementos de la deuda tributaria** liquidada en los casos en los que ésta fuese anulada por infracción del ordenamiento jurídico. Ésta es la doctrina que está siendo acogida cada vez con mayor frecuencia por parte de los Tribunales de Justicia, e incluso en la doctrina del Consejo de Estado en aquellos expedientes de responsabilidad patrimonial de la Administración que se vienen incoando al amparo de la antigua Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (hoy sustituida por la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)».

La Sentencia de 26 de enero de 1996, del Tribunal Supremo, analiza el fundamento jurídico de la condena al pago de los gastos de aval. Para el Tribunal, como la parte recurrente ha tenido que efectuar durante la tramitación de las actuaciones una serie de gastos y desembolsos originados por

la constitución y mantenimiento del aval que preceptivamente tuvo que prestar para evitar la ejecución de la liquidación impugnada, resulta obvio la necesidad de que la Administración deba indemnizar los **daños y perjuicios** determinados por dichos costos financieros -sin necesidad de acudir a un nuevo proceso, por aplicación de lo dispuesto en el art. 42 en relación con el art. 84 c) LJCA-, **ya que esta condena no es sino la adopción de las medidas precisas para obtener el pleno restablecimiento de una situación jurídica individualizada** y cuya fijación cuantitativa será determinada en ejecución de sentencia, conforme se autoriza en el último de los dos preceptos citados, pues el Derecho Tributario vigente consagra la obligación del Tesoro de indemnizar los daños y perjuicios -pago del interés legal- en todas aquellas liquidaciones ingresadas cuyo importe hubiere de ser devuelto al sujeto pasivo por haber resultado indebido.

Pero, obviamente, el pleno restablecimiento de la situación jurídica individualizada del contribuyente que obtiene la revocación de la liquidación impugnada no se alcanza solamente con el reembolso del coste de los avales; puesto que estos gastos no son los únicos que el particular no tiene el deber jurídico de soportar cuando tiene razón.

IBÁÑEZ GARCÍA («La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. Anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas». *Actualidad Tributaria*, n.º 18, 1992) entiende que en el supuesto de que el contribuyente tuviese razón en su pretensión impugnatoria frente a la Administración, y así se le hubiere reconocido, tendría que ser resarcido por ésta también de los demás costes que el proceso le pudiese haber ocasionado, tales como los de abogado, procurador, peritos, etc. Posición esta también sustentada por CHECA GONZÁLEZ (*Las reclamaciones económico-administrativas*. Lex Nova. 1993; *La reforma de la Ley General Tributaria*. Lex Nova. 1996); HERRANZ DÍAZ (citado por CHECA) quien ha escrito que el fundamento de esta devolución radica en el principio general de responsabilidad de la Administración, en cuanto nos hallamos en presencia de una actuación administrativa antijurídica que ocasiona al Contribuyente una lesión patrimonial efectiva, individualizada y económicamente evaluable, siendo evidente la **relación de causalidad** entre la adopción del acto recurrido y la prestación de garantía. Y recientemente CASANOVA CABALLERO («En defensa del contribuyente». *El País*, 6-1-1997), quien reclama que en el Estatuto del Contribuyente se incluya la «obligación de la Administración de reembolsar **todos** los gastos incurridos por los contribuyentes en defensa de sus derechos, que sean debidamente acreditados, no sólo cuando se anule la deuda inicialmente exigida, sino cuando la misma se reduzca. El texto de la ley limita los supuestos de reembolso y no contempla los gastos de asesoramiento y asistencia en vía económico-administrativa invocando una supuesta falta de necesidad de la misma que se revela ajena a la realidad».

MORENO FERNÁNDEZ (*La reforma de la Ley General Tributaria, op. cit.*) cita al profesor CAAMAÑO ANIDO, quien opina que el reconocimiento del reembolso del coste de los avales «no es más que un trasunto del principio constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, que se traduce en la **indemnidad económica** de la actuación judicial para quien ha necesitado invocar el auxilio de los tribunales en reconocimiento de un derecho o en evitación de un daño consecuencia

de una actuación irregular de los poderes públicos», y además, «la reparación económica no debe ceñirse a anular el importe de la cuota, intereses y, eventualmente, recargo y costas, sino que se extiende al importe total al que se haya elevado la formalización de la garantía».

El restablecimiento de la situación jurídica individualizada y la indemnidad económica únicamente se produce cuando se reembolsan todos los costes por los que obligatoriamente debe pasar el contribuyente hasta obtener una sentencia anulatoria del acto recurrido. Reconocida la necesidad del reembolso de los avales, no vemos argumentos para negar el reembolso de los demás gastos, que tienen el mismo origen. El contribuyente para no pagar la deuda recurrida debe afianzarla, lo que le origina unos gastos. Pero antes de afianzar la deuda debe recurrirla -pues la fianza deviene del acto de recurso-. Y si para recurrir la deuda tiene que soportar unos gastos -entre ellos la asistencia técnica- que son obligatorios, pues el acceso a la jurisdicción exige la asistencia letrada y de procurador, éstos deben ser resarcidos. Lo mismo ocurre en vía administrativa, pues aunque no es obligatoria la asistencia técnica, el contribuyente no perito en Derecho se ve obligado a contratarla.

Si, como ha indicado el Tribunal Supremo, «la necesidad de acudir al proceso para obtener la razón no debe perjudicar a quien tiene la razón (Ss. de 27 de febrero, 20 de marzo y 4 de diciembre de 1990)» en virtud del derecho a la tutela judicial efectiva, es obvio que la indemnidad únicamente se produce cuando se resarcen todos los gastos que se le han provocado al contribuyente por la necesidad de acudir al proceso para obtener la razón.

Esperemos que si la ley no contempla esta situación, la jurisprudencia evolucione en este sentido, al igual que en el caso de los gastos de aval; evolución jurisprudencial que ha hecho posible la evolución legal.

IX. NORMATIVA TRIBUTARIA

Con el fin de facilitar el conocimiento de las normas, según la Memoria, se introducen las siguientes previsiones (art. 3):

1. «Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes».

Cuestión que ya había sido sugerida por IBÁÑEZ GARCÍA («El necesario "control de calidad" sobre la técnica legislativa». *Actualidad Administrativa*. n.º 27, 1994).

2. «Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas».

Esta previsión, siempre vulnerada por el legislador, está contenida en el artículo 16 de la Ley General Tributaria. Prueba de su contravención son los redactados de los artículos incluidos en las *leyes de acompañamiento* a los presupuestos generales del Estado que modifican normas tributarias. Aunque éste es un mal contrario a la seguridad jurídica y claridad normativa, que impregna toda nuestra técnica legislativa, no sólo en lo tributario.

Las leyes de acompañamiento a los presupuestos despiertan grandes dudas de constitucionalidad. Así, entre otros, FALCÓN Y TELLA («Leyes de presupuestos y leyes "de acompañamiento"; un posible fraude a la Constitución». *Expansión*, 2 y 4-1-1995) y OLALDE MARTÍN («La constitucionalidad de la ley de acompañamiento». *Expansión*, 24-1-1997), quien ha escrito: «La vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica supone la falta de certeza, razonabilidad, convicción, certidumbre y claridad que asola la cantidad ingente de normas insertadas en las leyes de presupuestos». Asimismo, el Consejo Económico y Social, en su dictamen sobre la ley de acompañamiento a los presupuestos de 1997, considera que la misma es fuente de inseguridad jurídica.

La técnica correcta es la que impone la legislación mercantil a los particulares y la Resolución de 12 de enero de 1995 de la Dirección General de los Registros y del Notariado (*vid.* «Claridad privada, opacidad pública». IBÁÑEZ GARCÍA. *Expansión*, 10-8-1995). Se señala en esta resolución que «si bien, salvo en el momento inicial de la inscripción de la constitución o en el de haberse procedido a una modificación o refundición total, es normal que el cuerpo normativo que integran los estatutos sociales aparezca disperso en diversas inscripciones, como fruto de las modificaciones que, a lo largo de la vida de la sociedad, haya experimentado, el contenido íntegro y actual de cada una de sus normas ha de figurar transcrito en el último de los asientos que recoja cualquier modificación que le afecte, de suerte que no sea preciso recorrer todo el historial de la hoja de la sociedad para, a partir de su redacción original, ir integrándolo con adiciones, modificaciones o supresiones, lo sean de frases, palabras o cantidades, que puedan aparecer dispersas en múltiples asientos».

Esperemos que esta previsión no quede en papel mojado. No obstante, resulta anecdótico que esto que postula el proyecto no es cumplido por el mismo. Así, en sus disposiciones finales se modifican *parcialmente* diversos preceptos, no redactándose el artículo completo en todos sus términos.

Dentro de este apartado de normativa tributaria habría que incidir sobre la necesidad de que los reglamentos que desarrollan las leyes fiscales estén preparados al poco tiempo de promulgarse las mismas. El reciente informe de la Comisión especial para la determinación, estudio y propuesta de solución de los problemas planteados en la aplicación del ordenamiento jurídico económico propone que, como regla general, debería establecerse que el reglamento de ejecución de una ley debe estar preparado al tiempo de entrada en vigor de aquélla. A esto habría que añadir («El nonato reglamento del Impuesto sobre Sociedades». IBÁÑEZ GARCÍA. *Expansión*, 21-11-1996) la necesidad de una amplia *vacatio legis* para las leyes extensas y complicadas que, a la vez que permitiera el estudio sereno de la misma por los afectados, permitiera realizar el período de consultas del proyecto de reglamento de desarrollo. Asimismo, CRUZ AMORÓS («El Estatuto del Contribuyente». *Expansión*, 11-10-1996), refiriéndose al no aprobado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, invita a una

«reflexión sobre el derecho inalienable del contribuyente -que debería constar en el Estatuto-, a contar, desde la entrada en vigor de un impuesto, con el cuadro normativo completo por el que debe regirse, lo que constituye un aspecto elemental de su reconocido derecho a la seguridad jurídica».

X. LA INFORMACIÓN Y ASISTENCIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

1. El principio de «confianza legítima».

Desde el punto de vista económico, en lo tributario, el principio de *confianza legítima* supone que «el conocimiento previo de las consecuencias tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto que el tributo es siempre un componente más -y, a menudo, nada despreciable- del coste de la misma». Esto lo dice el Tribunal Constitucional en su Sentencia 173/1996 (BOE del 3 de diciembre), pues, en ocasiones, las veleidades recaudatorias hacen que el legislador olvide esta obviedad.

Este principio tiene plena aplicación en el asunto de la retroactividad de las leyes tributarias, que es el problema planteado en la sentencia que acabamos de citar. Sobre la retroactividad de las leyes tributarias: ZORNOZA PÉREZ y FALCÓN Y TELLA («La retroactividad de las normas tributarias: especial referencia a las normas interpretativas». *REDF*. Civitas, n.º 43, 1994); MARTÍNEZ LAFUENTE («El fundamento jurídico de la irretroactividad tributaria». *REDF*. Civitas, n.º 40, 1983); AGUALLO AVILÉS («Las normas tributarias retroactivas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. La doctrina de los derechos adquiridos». *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*. A.A.V.V. Tecnos. 1990), y PALAO TABOADA («La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria». *Crónica Tributaria*, n.º 43, 1983).

Pero también es evidente que tal principio, como veremos a continuación, no agota su eficacia en su aspecto de confianza económica, sino que despliega sus efectos en otros ámbitos no menos importantes; suponiendo un *límite* tanto para el propio legislador como para la Administración en su actuar.

Para TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ (*De la arbitrariedad de la Administración*. Civitas. 1994), la protección del principio de confianza legítima ha sido tempranamente recibida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, con una valiente aplicación del mismo, siendo ello prueba inequívoca del liderazgo responsable que dicho Tribunal ha acertado a asumir «en un momento delicado y difícil desde la penumbra en la que había venido a quedar situado por la aparición en nuestro horizonte jurídico de la justicia constitucional, cuyos avances, muy notables en algunos aspectos, ha sabido también asumir y secundar».

La Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1990 se refiere al origen de este principio: «En el conflicto que se suscita entre la legalidad de la actuación administrativa y la seguridad jurídica derivada de la misma, tiene primacía esta última por aplicación de un principio, que aunque no extraño a los que informan nuestro ordenamiento jurídico, ya ha sido recogido implícitamente por esta Sala, que ahora enjuicia, en su Sentencia de 28 de febrero de 1989 y reproducida después en su última de enero de 1990, y cuyo principio si bien fue acuñado en el ordenamiento jurídico de la República Federal de Alemania, ha sido asumido por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de las que forma parte España, y que consiste en el '*principio de protección de la confianza legítima*' que ha de ser aplicado, no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego -interés individual e interés general-, la revocación o dejación sin efectos del acto, hace crecer el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tiene por qué soportar derivados de unos gastos o inversiones que sólo pueden serle restituidos con graves perjuicios para su patrimonio, al no ser todos ellos de simple naturaleza económica». Principio mantenido por el Tribunal Supremo en Sentencias de 28 de febrero de 1989, 26 de enero de 1990, 3 de mayo de 1990, 8 y 15 de junio de 1990, 5 de octubre de 1990, 7 de octubre de 1991, 13 de febrero de 1992, 14 de abril de 1994, 30 de junio de 1995, entre otras.

2. El derecho a consultar a la Administración Tributaria y el régimen de las consultas.

Ninguna modificación ofrece el proyecto de ley respecto al vigente artículo 107 de la Ley General Tributaria.

El artículo 35 g) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece, como un derecho de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas, el de «obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar».

Respecto a las consultas tributarias, ya en el Decreto 3274/1971, de 23 de diciembre, sobre régimen especial de consultas vinculantes en materia tributaria, se fundamentaba así la necesidad de este tipo de consultas:

«*El derecho a consultar a la Administración* aparece hoy día como imprescindible para los administrados, debido a la complejidad que van adquiriendo las legislaciones fiscales y a la dificultad, cada vez mayor, de su conocimiento perfecto. Además, resulta evidente que en la moderna técnica tributaria las relaciones entre la Administración fis-

cal y los contribuyentes deben estar presididas por el *principio de seguridad*, cuya aplicación exige que se facilite a éstos el conocimiento de sus obligaciones tributarias para su debido cumplimiento.

La figura de la consulta vinculante debe diferenciarse, desde luego, del derecho de información que los contribuyentes en general tienen acerca de la Administración en materia tributaria, ya que este derecho puede ejercitarse sin un procedimiento o formalidad especial, supuesto que no se da en el caso de las consultas vinculantes.

Por otra parte, el derecho a formular consultas cuya respuesta vincule a la Administración tributaria está reconocido ya en algunas legislaciones extranjeras y tiene precedentes importantes, si bien para supuestos específicos, en la nuestra.

Igualmente, la doctrina, tanto española como extranjera, manifestada en algunos Congresos internacionales, ha puesto de relieve la conveniencia de establecer un procedimiento en virtud del cual los contribuyentes puedan dirigirse a la Administración financiera, obteniendo de ella respuestas concretas respecto a los problemas planteados, *que garanticen la seguridad fiscal de las operaciones económicas*».

Según dicha norma, *los principios* que, en general, fundamentan el derecho de consulta se pueden resumir de la siguiente forma:

«**GENERALIDAD**, esto es, que la consulta pueda referirse a todos los impuestos del sistema tributario sin excepción.

PUBLICIDAD, discrecional para la Administración, de las contestaciones evacuadas cuando por su generalidad o por su especial interés deban ser conocidas con tal carácter.

VINCULACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN al contenido de la respuesta con el fin de permitir situaciones estables que garanticen los derechos de los contribuyentes, evitando diversidad de interpretaciones por los distintos órganos administrativos. Este principio se desarrolla ahora de forma flexible para la Administración, aunque segura para el contribuyente, manteniendo los derechos adquiridos como consecuencia de un precedente, pero sin cerrar por ello la posibilidad de rectificar criterios no totalmente exactos o perfeccionables.

Establecimiento de un **SISTEMA DE RECURSOS** contra la respuesta del Fisco. Sin embargo, a la vista de nuestro sistema legislativo, esta posibilidad debe limitarse a los actos individualizados de aplicación o a la norma interpretada».

Todas estas apreciaciones se realizaron en el año 1971, fecha en la cual el sistema fiscal entonces vigente no era comparable en términos de complejidad con el que ahora nos encontramos.

Sobre las consultas tributarias del artículo 107 de la Ley General Tributaria existe una importante doctrina. Así, entre otros, ZORNOZA PÉREZ («Las consultas a la Administración en la LGT», en la obra colectiva: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. IEF. 1991; *Interpretación administrativa y consulta tributaria*. REDF, n.º 47-48, 1985); GARCÍA LUIS («Las consultas tributarias», en la obra colectiva: *La reforma de la Ley General Tributaria*. Lex Nova. 1996); CASADO OLLERO («La consulta tributaria», en la obra colectiva: *Cuestiones tributarias prácticas*. La Ley. 1990); ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA («Infracciones y sanciones tributarias». RDFHP. n.º 54, 1964) y MEXIAALGAR («Las consultas tributarias, en Estudios de Derecho Tributario». IEF. 1979).

Se sigue postulando por el restablecimiento del carácter vinculante general de las respuestas a las consultas. Opinión que ha sido defendida, entre otros, por ZORNOZA («Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria», *op. cit.*) con los siguientes argumentos: «Consideramos que el establecimiento de procedimientos de consulta vinculante permite alcanzar una justa compensación entre las exigencias de la seguridad jurídica y las derivadas de los principios de legalidad e igualdad de la imposición; en especial en momentos como los actuales, en que los contribuyentes se ven obligados legalmente a intervenir, siempre en mayor medida, en los procedimientos de aplicación de los tributos, y en los que la creciente complejidad de las normas tributarias y su influencia sobre la vida económica provocan demandas legítimas de información vinculante con carácter previo a la adopción de medidas de gestión empresarial».

Según el artículo 107.2 de la Ley General Tributaria, en el supuesto de consultas **no vinculantes**, «el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta, hubiere cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, *sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes*, siempre que la consulta se hubiere formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo».

En este caso, a nuestro juicio, la Administración Tributaria, por exigencias del principio de *confianza legítima*, únicamente puede exigir las *cuotas* y no los demás conceptos, pues el obligado tributario se ha limitado a seguir el *criterio administrativo* y, en ningún caso, puede hablarse de un retraso culpable del deudor, siendo el retraso imputable a la Administración Tributaria.

La reciente Sentencia de la Audiencia Nacional, de 23 de abril de 1996 (*Impuestos*. Tomo II. 1996), avala, creemos, esta tesis. Según la misma «la figura de la *mora solvendi*, como fuente determinante del nacimiento de la obligación de pagar intereses, pasa necesariamente, según determinan los artículos 1.101 y 1.108 del Código Civil, por la existencia de una obligación vencida, líquida y determinada, unida a un *retraso culpable* en la persona del deudor, y que el Tribunal Supremo (S. de 23-10-1995) ha declarado la improcedencia de la liquidación de intereses por el tiempo transcurrido entre la fecha de la liquidación anulada y la nueva liquidación, al ser imputable el retraso a

la Administración, que liquidó incorrectamente, es claro que una vez dada de baja una liquidación y practicada una nueva por causas imputables a la Administración, **que revisa y anula sus propios actos**, no deben exigirse, por este período, intereses de demora, dado que las causas del retraso no son imputables al sujeto pasivo».

(Por cierto, consideramos que esta doctrina de la Audiencia Nacional, pro contribuyente, debería incorporarse, al Estatuto del Contribuyente).

Igualmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1996: «Esta Sala tiene reiterada y notoriamente declarado que el **interés de demora** es una **indemnización de daños y perjuicios** (nunca, una sanción) por el pago de la deuda tributaria en un momento posterior a aquel en que reglamentariamente debió realizarse, como establecen el artículo 36.1 de la Ley General Presupuestaria y el artículo 128 de la Ley General Tributaria». Por lo que mal puede exigirse una indemnización de daños y perjuicios (el interés de demora) a un contribuyente que siguió el criterio que le marcó la propia Administración Tributaria, siendo ésta la causante del retraso en la percepción del impuesto, por lo que, entendemos, no le asiste derecho alguno al respecto.

Para GARCÍA LUIS («Las consultas tributarias», *op. cit.*) en este caso, «no será admisible que el cambio de criterio administrativo dé lugar a la exigencia de **recargo de apremio** pues éste sería concreción de la "responsabilidad" que se exonera. Y lo mismo cabría decir del **recargo de prórroga** o recargo exigible por ingreso fuera de plazo. Ni siquiera el **interés de demora** debería devengarse cuando el sujeto actúa conforme a una respuesta administrativa toda vez que la mora implica una negligencia del deudor que aquí no estaría presente. **Pero el legislador nunca ha llegado tan lejos**».

La misma opinión es sustentada por BANACLOCHE (*Derechos fiscales, op. cit.*) para quien «es evidente que el antecedente, no siendo fuente de Derecho, sí excluye de responsabilidad, **incluidos los intereses de demora**, lo que es más evidente si se considera la presunción de legalidad de los actos administrativos de gestión tributaria (art. 8 LGT). Parece preciso que, cuando un administrado se ajusta a ese criterio y vea, luego, modificada su situación tributaria por otro criterio mantenido por la propia Administración, aun por haberse producido en el entretanto una reiterada doctrina jurisprudencial (y más claramente si tal doctrina no existe), **no sean exigibles intereses de demora, ya que se siguió el criterio del acreedor fiscal**».

Asimismo, consideramos que el artículo 30.3 e) del Reglamento General de la Inspección, que dice: «Se tendrán por **no formuladas** las consultas que se planteen por el interesado ante la Administración de la Hacienda Pública, en cuanto se relacionen con la materia sobre la que ha de versar la actuación inspectora», no es de aplicación cuando las consultas se formulen antes de iniciarse el procedimiento de comprobación (aunque se haya consultado después de presentar la declaración tributaria), pues siguiendo a GARCÍA LUIS: «¿Qué razón hay para negar el derecho de consulta a un sujeto pasivo que ya ha presentado su autoliquidación pero que desea contrastar con la Administración el criterio aplicado sobre una determinada cuestión ante las dudas que le surgen con

posterioridad a la misma? De esta contestación puede resultar que se equivocó en su perjuicio incluyendo conceptos que no estaban gravados o cuantificando mal el tributo ante lo cual podrá instar la devolución de los **ingresos indebidos**; o en sentido contrario, podrá suponer una cantidad mayor a pagar posibilitando entonces al sujeto modificar su situación tributaria sin requerimiento de la Administración (a través de **declaraciones complementarias**). Quede claro que estamos siempre hablando de la posibilidad de presentar consultas, incluso después de traspasado el plazo para la autoliquidación del tributo, pero sin que medie antes una actuación administrativa efectiva dirigida a la aplicación del tributo y conocida por el obligado tributario, pues, de otro modo, sería aplicable la doctrina contenida en el artículo 30.3 e) del Reglamento General de la Inspección».

Según la Resolución del TEAC de 9 de diciembre de 1988 y citado artículo «priva de cualquier valor a las consultas que se formulen por el interesado cuando ya se hayan iniciado las actuaciones inspectoras y versen sobre la materia a que se refieren tales actuaciones». Y según la de 2 de noviembre de 1989, «habría de utilizarse dicho procedimiento con anterioridad al momento en que pudieran ejecutarse por la Administración las facultades de liquidación e inspección que le competen, puesto que una vez que se ejerciten éstas la discrepancia entre la Administración y el ciudadano es un debate cuya última palabra está reservada a los Tribunales de Justicia». Para el TEAC ésta es la *ratio legis* del artículo 30.3 e) del Reglamento General de la Inspección.

3. La respuesta a la consulta tributaria. ¿Acto administrativo impugnabile?

El artículo 107.7 de la Ley General Tributaria impide entablar cualquier tipo de recurso contra la contestación a las consultas a que se refiere dicho precepto, sin perjuicio de que pueda impugnarse el acto o actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios manifestados en las mismas.

Sobre la impugnación de las respuestas de la Administración en las consultas vinculantes se manifestó el Consejo de Estado en su Dictamen 52.028, de 30 de junio de 1988, sobre el proyecto de Real Decreto sobre Consulta Tributaria:

«La extensión de este criterio a las consultas vinculantes no parece al Consejo de Estado, sin embargo, consecuencia ineluctable de la mencionada ley; pues, aunque pertenecientes ambas consultas a una común tipología de actos administrativos, se detectan entre ellas sustanciales diferenciaciones que llevan a aplicar a las vinculantes el sistema ordinario de recursos. El sistema actual (que es el recogido en el proyecto) de posponer a un eventual momento ulterior (el del acto de liquidación) la impugnación contra dicho acto y, en su caso, indirectamente contra la norma interpretada si tuviera carácter reglamentario, parece insatisfactorio y posiblemente no ajustado a las exigencias del principio de tutela judicial efectiva de los intereses legítimos (art. 24.1 de la Constitución española).

La calificación de la consulta como acto de trámite, para excluirse del régimen de impugnación, a salvo los de este carácter asimilados a actos finales, no parece adecuada. Los actos de trámite son, por esencia, instrumentales, dependientes, insertos en un procedimiento abocado a un acto final. La contestación a una consulta vinculante es un acto final en el sentido procedimental, un acto que pone final al procedimiento de consulta. Es, a juicio del Consejo, un acto administrativo, esto es, emanado de la Administración en materia jurídica administrativa que produce efectos jurídicos, en cuanto vincula a la Administración, y determina al consultante a programar sus comportamientos, aparte de la posibilidad de discutir aquélla en un momento ulterior, que puede no devenir, si el sentido de la consulta, aun discrepando de ella, determina el abandono o fracaso de la operación. El consultante se ve constreñido a adecuar su comportamiento (la realización del hecho imponible) al sentido de la contestación, aunque discrepe de ella, definiendo a un momento ulterior la solución de la controversia, o abandonar el proyecto. En todo caso, intereses legítimos están en juego y demandan, por ello, el despliegue de los mecanismos impugnatorios comunes».

Postura esta defendida, entre otros, por GONZÁLEZ PÉREZ («La Constitución y la modificación parcial de la LGT». *Gaceta Fiscal*, n.º 25, 1985) y MARTÍNEZ LAFUENTE (*Impuestos*. Tomo II, 1992).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1994 y las Resoluciones del TEAC de 22 de abril de 1984 y 23 de junio de 1993 estiman que no puede entablarse recurso contra dichas respuestas a las consultas; criterio que compartimos, junto a GARCÍA LUIS, «*dada la no vinculación del consultante al criterio administrativo*» sustentado en la respuesta.

4. Otras medidas sobre información y asistencia.

El proyecto establece que la Administración deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos, con la previsión de que «en los términos establecidos por las leyes, *quedarán exentos de responsabilidad* por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las citadas publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas». Esta previsión debe conectarse, a nuestro juicio, al principio de *confianza legítima* a que nos hemos referido al principio de este epígrafe. Y las consecuencias de que la Administración se aparte de sus propios criterios, aparte de no generar responsabilidad en el obligado tributario, debe exonerarle de la exacción de cualquier concepto que no sea la simple regularización de la cuota del tributo afectado, en los términos a que nos hemos referido en el apartado de las consultas no vinculantes.

Previene el proyecto 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; publicando, asimismo, periódicamente, las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.

Según la Memoria del proyecto (pág. 16) la *naturaleza jurídica de los textos actualizados* no tienen el carácter de textos refundidos, en los términos del artículo 82 de la Constitución, sino un *valor meramente divulgativo*.

El precepto parece una renuncia, inadmisibles a nuestro juicio, a proceder a refundir y publicar en el BOE, en debida forma y periódicamente los textos consolidados de los distintos tributos. No obstante, el carácter meramente divulgativo que parece dotarse a dichos textos es, asimismo, inadmisibles. El principio de **confianza legítima** vuelve a desplegarse, aquí, plenos efectos.

Según el proyecto, la Administración Tributaria informará 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, facilitará el acceso a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y remitirá comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

En cuanto a los *criterios administrativos existentes*, parece que estamos ante una actividad de información al contribuyente sobre los *precedentes administrativos* existentes sobre una materia concreta. Como ha señalado B. LOZANO (*Enciclopedia Jurídica Básica*. Civitas. 1995), «por precedente se entiende, en Derecho Administrativo, aquel supuesto ya resuelto por la Administración en un caso similar al que se le plantea y que, de alguna forma, *condiciona su actuación presente*». Según este autor, la generalidad de la doctrina coincide en reconocer al precedente fuerza vinculante, derivada del juego de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) y, sobre todo, del derecho a la igualdad ante la ley.

Aunque en Derecho Tributario la vinculación de la Administración se reduce al caso de las consultas vinculantes, parece que el proyecto nos ofrece un amplio abanico de posibilidades informativas que, en virtud del repetido principio de *confianza legítima*, excluirán -aunque el proyecto así no lo diga- al contribuyente de todo tipo de responsabilidades, cuando base su actuación en un precedente o criterio administrativo existente.

Según la Memoria, con la finalidad de fortalecer en la mayor medida posible la seguridad jurídica del contribuyente, el artículo 8 regula el marco básico de los denominados «*acuerdos previos de valoración*», siguiendo el esquema planteado en la actualidad por la reciente Ley del Impuesto sobre Sociedades (*vid.* el trabajo de ESTEVE PARDO: *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*. Tirant lo Blanch. 1996). Al igual que

sucede en el caso de las consultas vinculantes, el contribuyente no podrá recurrir contra el acuerdo de valoración, sin perjuicio de que pueda hacerlo contra las liquidaciones administrativas que ulteriormente pudieran dictarse.

El artículo 25 del proyecto dispone que cada Administración Tributaria informará, a solicitud del contribuyente, sobre los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser adquiridos o transmitidos, situados en el territorio de su competencia, sin perjuicio de posteriores comprobaciones administrativas.

Según la memoria el alcance y efectos de esta medida no puede ir más allá del *meramente informativo*, al no impedir una posterior comprobación del bien. A nuestro juicio, si se produce una posterior comprobación administrativa, en el expediente en que ésta se sustancie deben motivarse claramente, caso de que se produzca, las razones por las que se ha valorado de forma distinta el bien respecto a la información previamente facilitada al contribuyente.

XI. DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Con el propósito de contribuir (según la Memoria) a la mayor transparencia de las actuaciones inspectoras de suerte que, «sin hacer públicos los criterios concretos» que pudieran desvirtuar las actuaciones de la Inspección de los Tributos, se conozcan los *criterios generales* que inspiran cada año el Plan Nacional de Inspección.

A nuestro juicio, esta norma supone un avance sobre la actual opacidad de los planes de inspección. No obstante, el precepto debería haber concretado cuáles son esos criterios generales que han de hacerse públicos (sobre estos planes *vid. El contribuyente frente a los planes de inspección*. AGUALLO AVILÉS. Marcial Pons. 1994).

El artículo 27 del proyecto eleva a rango de ley, modificándola, la previsión contenida en el artículo 7 del Reglamento de Inspección. Deberá notificarse a los contribuyentes, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, la naturaleza y alcance de las mismas, así como los derechos y obligaciones del contribuyente durante su transcurso.

Si concurren circunstancias que amplíen el plazo de prescripción al de seis años, la Administración deberá comunicar al contribuyente la concurrencia de tales circunstancias, cuando se vayan a producir transcurrido el plazo general de cuatro años.

Se prevé (art. 28) que el contribuyente que sea objeto de una investigación de carácter parcial pueda solicitar que tal comprobación e investigación tenga carácter general, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso. Según la Memoria, «el propósito de este precepto no es otro que el de incrementar la seguridad jurídica de los contribuyentes evitando que quienes son objeto de una

actuación de comprobación e investigación referida a algún aspecto concreto de su tributación por cualquier impuesto puedan ser nuevamente investigados por ese mismo impuesto y ejercicio pero en relación con aspectos distintos del mismo».

La novedad más importante del proyecto en este aspecto es la limitación a un plazo de *doce meses* para concluir las actuaciones de comprobación e investigación; con lo que se pretende evitar que se prolonguen excesivamente en perjuicio del contribuyente. Precepto que queda ensombrecido al determinar supuestos que no entran dentro de dicho límite: actuaciones de especial complejidad, aquellas en las que se descubran actividades ocultas y cuando se formulen requerimientos de información que retrasen las actuaciones. Este último motivo puede ser utilizado de forma similar a las denominadas *diligencias-argucia* para interrumpir la prescripción. Quedando, asimismo, indeterminado el concepto de *actuaciones de especial complejidad*, relegándose tal determinación al desarrollo reglamentario.

La consecuencia que se deriva del incumplimiento del plazo señalado es que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones. De lo que parece deducirse que, aun cumplido dicho plazo, la actuación inspectora podrá continuar hasta su conclusión, sin perjuicio de que puedan existir deudas tributarias que se extingan por haber ganado el plazo de prescripción.

Respecto a la duración actual de los procedimientos de inspección, PONT MESTRES ha señalado (*El contribuyente ante las anomalías... op. cit.*) que «la contemplación conjunta del ordenamiento aplicable permite ver con claridad que, en lo concerniente a la duración de las actuaciones inspectoras, no se faculta para que se prolonguen ilimitadamente en el tiempo, al igual que veda las perturbaciones innecesarias. Su duración, conforme hemos dicho, ha de limitarse a *los días que sean precisos* con aplicación del principio de eficacia y la toma en consideración de las menos perturbaciones posibles referidas a la actividad del contribuyente, de suerte que su incidencia sea mínima». Pues, en palabras de MONTAGUD CARDA (La Inspección de los Tributos. Registro General de Asesores Fiscales. REGAF. 1996), «en la práctica la trascendencia que puede tener la duración excesiva de las actuaciones inspectoras para la validez del acto que se dicte es mínima, ya que el artículo 63-3 LRJPAC establece que "la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo"».

XII. DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Como acertadamente ha señalado PONT MESTRES (*El contribuyente ante las anomalías... op. cit.*), «algunas de las potestades de la Administración constituyen verdaderos privilegios, cual la atinente a autotutela ejecutiva que se concreta en la vía de apremio *con ejecución sin intervención del juez*, lo que hace más necesaria una regulación minuciosa de su ejercicio, con especificación de las consecuencias de su extralimitación».

La novedad más importante que introduce el proyecto (art. 31.2) es la prohibición de proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada **sea firme**, con determinadas excepciones.

A nuestro juicio, en virtud del derecho a la tutela judicial efectiva, dicha firmeza será la producida mediante la última sentencia en sede jurisdiccional, y no firmeza administrativa.

XIII. OTRAS MEDIDAS DEL PROYECTO DE LEY

El Capítulo III, bajo la rúbrica «Devoluciones y reembolsos», reitera el derecho a la devolución de ingresos indebidos, señalando que el interés a abonar por la Administración será el **interés de demora**, en vez del interés legal del dinero hasta ahora previsto.

Se establece un plazo máximo de seis meses para las **devoluciones de oficio** en IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IVA, con abono del interés de demora sin necesidad de requerimiento al efecto.

Ambas medidas se demoran en su aplicación hasta el 1 de enero de 1988, según la disposición final sexta del proyecto.

En el Capítulo IV (Derechos generales del contribuyente) se desarrollan principios ya contenidos en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tales como la obligación de resolver, la motivación de los actos, alegaciones, trámite de audiencia, etc.; estableciéndose en el artículo 23 el plazo máximo de seis meses para la resolución de los procedimientos de gestión tributaria, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto.

El Capítulo VII está dedicado a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador. En el artículo 33 se recoge **la presunción de buena fe** en la actuación de los contribuyentes y se declara que corresponde a la Administración Tributaria la prueba de la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

Según la Memoria, así se recogen los criterios derivados de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, según los cuales en el ámbito tributario rige el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.

A nuestro juicio, el nuevo precepto no hace otra cosa que recoger el principio, siempre exigible, de presunción de inocencia. Y, por tanto, como ha señalado NIETO (*Derecho administrativo sancionador, op. cit.*), «la presunción de inocencia se inserta, en último extremo, en la temática de la carga de la prueba, que es donde se hace operativa».

Sobre el **principio de presunción de buena fe**, que inspira -o debe inspirar- todas las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente, debemos traer a colación la importante y aleccionadora Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 1996 (Ponente: GOTA LOSADA), en la que puede leerse: «La misma credibilidad que la Administración tributaria concede a los sujetos pasivos cuando éstos se encaran con su declaración fiscal y se autoliquidan el tributo correspondiente e ingresan en el Tesoro Público, debe existir cuando éstos se dirigen a dicha Administración y le manifiestan que se han equivocado, demandando lógicamente la devolución correspondiente»; señalando que «El Tribunal Económico-Administrativo *infringió el principio jurídico de presunción de la buena fe, basando la denegación en sospechas sin fundamento alguno*. En cualquier caso, una vez acordada la rectificación del error y concedida la devolución del ingreso indebido, *el celo* mostrado en la defensa de los intereses del Tesoro tenía el fácil camino de promover la comprobación inspectora».

Una de las novedades más significativas del proyecto es la inserta en el artículo 34, relativo al **expediente separado** para la imposición de sanciones tributarias; expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor. Asimismo, se previene que el acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, acumulándose ambos recursos en el caso de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria.

Dicha acumulación obligatoria está fundamentada, según la Memoria del proyecto, en el hecho de que las sanciones constituyen uno de los componentes de la deuda tributaria, según el artículo 58 de la Ley General Tributaria. A nuestro juicio, la reforma debería circunscribir como cuota tributaria la auténtica, es decir, aquella que supone el objeto de la obligación tributaria, así como los recargos de naturaleza tributaria exigibles legalmente; sin incluir en la misma conceptos de naturaleza sancionadora o cuasi-sancionadora (sobre la cuota tributaria, *vid.* el trabajo de LÓPEZ DÍAZ, en la obra colectiva ya citada: *Comentarios a la Ley General Tributaria...*).

XIV. CONCLUSIÓN

La creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente y la aprobación del proyecto de ley que hemos examinado significan, al menos, una intención de cambio en el marco de las relaciones, ahora mismo descompensadas, entre el contribuyente y la Hacienda Pública.

La **Ley General Tributaria** está considerada como la Parte General del Derecho Tributario y es, a nuestro juicio, dentro de este texto donde deben articularse los derechos y garantías del contribuyente. Los derechos y garantías plasmados en el proyecto de ley no son los únicos que le asisten al obligado tributario. Posiblemente, en el trámite parlamentario del proyecto de ley se introduzcan modificaciones que amplíen este catálogo. Y, seguramente también, la jurisprudencia seguirá avanzando en el marco de las garantías y derechos del contribuyente, pues, como señaló NICHOLAS,

«los principios, a diferencia de las reglas, son fértiles: un hombre de leyes puede crear, combinando dos o más principios, nuevos principios y, por lo tanto, nuevas reglas»; pues es seguro que el prelegislador seguramente ejerce el *self-restraint* en materia de reconocimiento de garantías y derechos, al igual que el Tribunal Constitucional en materia tributaria, como ha reconocido RODRÍGUEZ BEREJO: «Inevitablemente (*sic*), en el campo del Derecho financiero y tributario es mayor y más frecuente (y también de más difícil ponderación) el *self-restraint* del Tribunal para no invadir la legítima libertad de opción política que, dentro de la Constitución, corresponde al legislador en su tarea de configuración de las instituciones o relaciones jurídico-financieras (Los límites constitucionales del Poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; en: El Sistema Económico en la Constitución Española. Ministerio de Justicia. 1994)». Habiendo señalado PALAO TABOADA (citado por HERRERA MOLINA *Una decisión audaz... op. cit.*) que el Tribunal Constitucional «concede un amplio margen de actuación al legislador: hasta ahora -con excepción de la tributación conjunta de la familia- en ningún caso ha declarado una norma tributaria inconstitucional por contraria a la igualdad, al principio de capacidad económica, o a ambos en conjunto». A lo que habría que añadir, siguiendo al propio HERRERA MOLINA, que «la combinación de "sentencias admonitorias" y "meras declaraciones de inconstitucionalidad" sin eficacia retroactiva produce unos efectos especialmente perversos: el legislador puede desconocer las "admoniciones" del tribunal, confiando en que si alguna vez el precepto llegara a declararse inconstitucional no surgiría la obligación de devolver ingresos indebidos». Lo que produce, de hecho, una situación de privilegio de la Hacienda Pública, que se agrava con la exigencia de agotamiento de la vía económico-administrativa cuando se alegan cuestiones de inconstitucionalidad por el recurrente, lo que produce -por la dilatada tramitación de las reclamaciones- situaciones consolidadas no revisables tras la sentencia de inconstitucionalidad (IBÁÑEZ GARCÍA. *El acceso directo a la jurisdicción... op. cit.*).

Ese *self-restraint* en materia de derechos y garantías del contribuyente ha sido denunciado por GARCÍA AÑOVEROS (*Comentario al artículo 1.º LGT, op. cit.*), quien opina que «podría pensarse que la Ley General Tributaria es el lugar adecuado para el desarrollo de los principios constitucionales tributarios. Pero cuando se habla de concreción o desarrollo de principios constitucionales y derechos fundamentales, las leyes ordinarias son con frecuencia el medio más adecuado para su limitación, incluso para su neutralización total». Prueba de ello es la regulación que sobre el reembolso de los costes de garantía efectúa el proyecto de ley. Regulación obligada por los pronunciamientos jurisprudenciales pero limitada exclusivamente a los reembolsos que cita el propio proyecto. Y dado que, en este asunto, como hemos señalado, estamos hablando del derecho a la tutela judicial efectiva, no debe entenderse que el proyectado precepto constriña las futuras resoluciones judiciales respecto al reembolso de otro tipo de perjuicios que se le ocasionen al contribuyente.

Pero también, debemos mostrarnos críticos con la ola descodificadora que nos sacude, que es un grave atentado contra ese principio fundamental de la seguridad jurídica, que, en palabras de CHECA GONZÁLEZ (*La reforma de la Ley General Tributaria, op. cit.*) «contribuye muy poco a la consecución del deseable principio de certeza, principio este fundamental para el eficaz logro de un sistema tributario racional». Como ha señalado ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (La Construcción del Derecho Tributario español: las aportaciones de las doctrinas científica y juris-

prudencial. Ed. Centro de Estudios Financieros. 1993), «sería de lamentar que en una época que ha sido denunciada como de "descodificación" y de nacimiento de microsistemas o estatutos jurídicos sectoriales, diéramos entrada a las leyes especiales o excepcionales como si fueran comunes o generales, con ruptura de la unidad lograda y consolidada en más de cinco lustros de vigencia efectiva y, además, con los inevitables cambios interpretativos y deterioro de la seguridad jurídica que tan cara es a los contribuyentes. Si hoy el principio de igualdad conduce a la diferenciación, hay que temer fundamentalmente la fragmentación de las instituciones jurídicas con regulaciones y con términos no decantados por la experiencia, que acarrearía costes intelectuales y sociales importantes sin ventaja para nadie y menos para la propia disciplina jurídico-tributaria que se ha sabido construir a partir de los últimos años del decenio de los 40. Preferible parece acudir a una Ley que actualizara las disposiciones obsoletas de la Ley General Tributaria y que rellenara los vacíos normativos creados por la Constitución...». Pues como señaló SAINZ DE BUJANDA (*Hacienda y Derecho*. Tomo I. 1962), «deben ser sistematizadas, las disposiciones que disciplinan la declaración de los hechos imposables, la determinación de las bases impositivas, **las garantías del contribuyente**, las responsabilidades, la representación, la transmisión de la deuda fiscal, **los medios de tutela de los intereses particulares y públicos...**».

Pues, aunque el Tribunal Constitucional (SSTC 341/1993, 164/1995 y 162/1996) ha declarado que no es juez de la calidad técnica de las leyes; no es menos cierto que tiene declarado, asimismo (S. de 4-10-1990) que: «Los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, y en este orden de exigencias, no cabe subestimar la importancia que para la certeza del derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, **singularmente en un sector como el tributario** que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, **atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos**.

Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida, puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia».