

TRIBUTACION

**JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA  
SIGNIFICATIVA Y LEY GENERAL  
TRIBUTARIA**

N.º 252

TRABAJO EFECTUADO POR:

---

**CESAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA**

---

*Catedrático Universidad*

---

**EL** pasado día 8 de julio tuvo lugar un acto académico en el que se hizo entrega de los Premios «Estudios Financieros» (3.<sup>a</sup> edición) y se concedieron los diplomas a los alumnos que habían finalizado los distintos Masters y Cursos impartidos por el Centro, durante el período 1992-1993. En este acto se felicitó también a todos aquellos que habían superado a lo largo del año las distintas pruebas de acceso a las Administraciones Públicas.

Momento importante del acto fue el homenaje a la trayectoria humana y profesional de D. César Albiñana García-Quintana. Queremos recoger aquí la intervención del Profesor Pablo Taboada que hizo la siguiente exposición:

## HOMENAJE A CÉSAR ALBIÑANA

Excelentísimos e Ilustrísimos Señoras y Señores,  
Señoras y Señores,  
queridos amigos:

«Quisiera que mis palabras sonasen con toda su originaria frescura y contenido cuando digo que es para mí un gran honor y una gran satisfacción hacer, por encargo del Director del *Centro de Estudios Financieros*, el elogio del Profesor D. César Albiñana García-Quintana, su *laudatio*, a la manera de la que es costumbre pronunciar en los actos de investidura de doctores *honoris causa*, en este homenaje merecidísimo que hoy se le rinde y que tiene también la solemne sencillez de los actos académicos. Es un gran honor porque el Prof. Albiñana es sin la menor duda una de las grandes figuras de la Hacienda Pública española, en más de un sentido de este término, de la segunda mitad de este siglo. Es también una profunda satisfacción personal, porque he tenido la fortuna de conocer al Prof. Albiñana desde hace muchos años y de que con su gran generosidad me distinguiese con un trato personal lleno de afecto y cordialidad, a los que ahora tengo oportunidad de corresponder en una pequeñísima medida.

Naturalmente es imposible hacer aquí ni siquiera un resumen, por breve que fuera, de su vida, repleta de quehaceres y actividades, y de su vastísima obra. La lista de sus publicaciones, que se cuentan por centenares, abarca 24 páginas de apretada letra en el Libro Homenaje que con motivo de su jubilación de la función pública le ofrecimos sus amigos y compañeros de la Universidad y la Administración en 1988. Desde entonces, y como prueba evidente de lo prematuro de su separación del servicio activo, esa larga relación se ha incrementado ya con varias decenas más de libros, artículos científicos y publicaciones de todas clases. La laboriosidad del Prof. Albiñana es, en efecto, proverbial y produce una admiración mezclada de asombro en los comunes mortales que la conocemos.

Decía antes que el Prof. Albiñana es una figura cimera de la Hacienda Pública española contemporánea en más de un sentido; al menos en dos: como Administración Pública y como objeto de conocimiento científico, es decir, como servidor del Estado y como estudioso y profesor universitario; aspectos ambos, pensamiento y acción, que se combinan en su persona con rara armonía.

César Albiñana es, en primer lugar, y quizá ante todo, un servidor del Estado. Por eso es tan oportuno que este homenaje se le rinda por un centro que tiene como misión, entre otras, la de preparar para el acceso a distintos cuerpos de funcionarios a jóvenes graduados,

los cuales es bueno que tengan a la vista el ejemplo, el *role model* como dicen los anglosajones, de una vida entregada con idealismo y desprendimiento a la función pública. Porque César Albiñana no sirvió al Estado como aparato deshumanizado de poder, sino como representación del bien común. En su prólogo al Libro Homenaje al que antes he aludido, se preguntaba el Prof. Sainz de Bujanda por "el sentido unitario o autobiográfico de las obras y escritos de Albiñana" (así, por su primer apellido, le pedía permiso para llamarle, como afectuosamente y con todo respeto se le llama en los círculos de la Hacienda Pública española). "¿De qué nos da 'testimonio' el autor en todos sus libros, y artículos y comentarios?", seguía interrogándose el citado profesor, y se contestaba así: "En mi sentir, de la necesidad imperiosa, primordial, dominante, de servir al Estado, precisamente porque ve en éste -con razón- el mejor guardián de los intereses colectivos, frente a intereses egoístas, singulares e insolidarios".

Efectivamente, desde sus primeros escritos públicos, en revistas científicas o en la prensa diaria (en la que el Prof. Albiñana ha colaborado siempre, desde mucho antes de que se pusiera de moda entre los académicos el hacerlo), y en el desempeño de sus múltiples cargos públicos, el Prof. Albiñana asumió la defensa del ideal de una Hacienda más justa, más redistributiva, menos protectora de intereses de clase, con una postura que no dudaría en calificar -espero que el término no le disguste- de decididamente progresista, desde unas raíces profundamente éticas y humanistas. Y también hondamente patrióticas, palabra empleada ahora con tanta timidez: para Albiñana, en efecto, servir al Estado es sinónimo de servir a España, la patria común, que aspira a enaltecer y regenerar entroncando con lo mejor de nuestras tradiciones intelectuales y morales. A esos ideales sirvió el Prof. Albiñana desde los cargos más diversos y los cuerpos más prestigiosos del Ministerio de Hacienda, casa que conoce mejor que nadie, llegando hasta los más altos de la jerarquía administrativa, salvo los cargos políticos, que siempre ha rehuido.

Una manifestación de ese patriotismo es la predilección que el Prof. Albiñana siente por el estudio de la Historia de la Hacienda, una de las claves de la Historia en general, como la historiografía moderna ha puesto de manifiesto. El Prof. Albiñana es un profundo conocedor de la Historia de las instituciones financieras y, desde ella, de la Historia de la Administración española, y también un promotor e incentivador de los estudios históricos, muchos y muy importantes de los cuales han hallado acogida para su publicación en las colecciones del Instituto de Estudios Fiscales bajo la dirección de César Albiñana.

La otra gran faceta del Prof. Albiñana es la de universitario y estudioso de la Hacienda Pública, vocación tan temprana en él como la de servidor público y paralela a ésta. La cátedra que obtiene por unanimidad en 1967 en la Universidad de Madrid (ahora Complutense) es un reconocimiento de sus muchos méritos como docente e investigador. Como docente le recuerdan con afecto numerosas generaciones de alumnos, porque siempre ha templado su rigor, que empieza por aplicarse a sí mismo, con su gran humanidad. Como investigador, el Prof. Albiñana es autor de una obra que no sólo es ingente, sino que ha sido iluminadora de muchas zonas de la Hacienda Pública y señaladora de caminos.

Si la espléndida "Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes", publicada en 1949, es una obra magistral, en la encrucijada del Derecho tributario, el mercantil y la contabilidad, campo difícil y todavía hoy necesitado de esfuerzos investigadores, su libro sobre las "Responsabilidades patrimoniales tributarias", de 1951, es una teoría de la relación jurídica tributaria *avant la lettre*, es decir, antes de la difusión en España de las "Instituciones" de Giannini. Bastarían estas dos grandes obras para consagrar a un autor y no son sino una parte relativamente pequeña de la obra de Albiñana, que se corona con el "Sistema tributario español y comparado", del que ya van publicadas cuatro ediciones, la última de 1992. Hay entre sus libros uno, pequeño de tamaño pero grande por su calidad, por el que siento especial predilección, que es su "Introducción al sistema impositivo español", de 1969.

En la obra científica del Prof. Albiñana se combinan armoniosamente los distintos aspectos de la Hacienda que él está en condiciones privilegiadas para abordar por su doble formación académica como jurista y economista, y su incomparable experiencia profesional. En la actualidad, cuando se ha superado en gran medida la rigidez metodológica seguramente necesaria en los albores del Derecho Financiero y se está produciendo una cierta rehabilitación del pensamiento de Griziotti, aunque sin caer en los excesos del método integral, la obra de César Albiñana tiene una sorprendente modernidad. Como jurista que fundamentalmente soy, quiero reivindicarlo, sin embargo, para el campo del Derecho.

No quiero dejar de mencionar el papel fundamental que desempeñó el Prof. Albiñana en la historia de los estudios financieros en España, incluidos los jurídicos, desde la Dirección del Instituto de Estudios Fiscales. En las revistas del Instituto, dos de las cuales, "Crónica Tributaria" y "Presupuesto y Gasto Público" son creación suya, revistas que él dirigía de manera efectiva y en gran medida escribía él de su puño y letra, está recogida una buena parte de la historia de las disciplinas financieras en España en un momento de especial fecundidad de éstas. La casa de Casado del Alisal era un poco el hogar de cuantos nos dedicábamos a ellas, que solíamos visitar en su despacho al Prof. Albiñana, siempre cordial y dadivoso de su escaso tiempo, para entregarle nuestros originales y comentar la actualidad científica y universitaria, saliendo generalmente de él con algunos de los libros recientes del Instituto en la mano, que nuestra economía de universitarios nos hubiera hechos difícil adquirir, generosidad que estoy seguro ha producido buenos frutos intelectuales.

La juventud y el vigor físico e intelectual de Albiñana -se lo puede uno encontrar andando siempre a cuerpo con su paso enérgico en los días más crudos de invierno, haciendo honor a su cuna castellana- permite esperar todavía muchos más frutos de su inteligencia, capacidad de trabajo y sabiduría y confiar en que disfrutaremos por largo tiempo de su amistad siempre generosa. Así se lo deseo, me lo deseo, de todo corazón».

## *Sumario:*

- I. Introducción.
- II. La potestad legislativa del Estado en lo tributario.
- III. La Constitución y la Jurisprudencia.
- IV. El principio constitucional de tutela judicial efectiva.
- V. Las cuestiones de hecho en la exacción de los impuestos.
- VI. La interpretación (jurídica).
- VII. Criterios amplios o extensivos en la admisión de impugnaciones.
- VIII. La corrección del fraude de ley tributaria.
- IX. Sobre las disposiciones de índole reglamentario declaradas nulas.
- X. Los pactos privados y la obligación tributaria.
- XI. El enriquecimiento indebido o sin causa.
- XII. Cómputo e interrupción del plazo de prescripción.
- XIII. La doctrina jurisprudencial a *sensu contrario*.
- XIV. La lucha contra la dilación administrativa.
- XV. El recargo de apremio sin título y sin providencia.
- XVI. Los efectos expansivos de ciertas nulidades y su retroactividad.
- XVII. Suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias.
- XVIII. Las indemnizaciones de daños y perjuicios a cargo de la Administración Pública.
- XIX. Lo discrecional ante la jurisdicción.
- XX. La comprobación de valores de bienes y derechos imponibles.
- XXI. La aplicación de interés de demora.
- XXII. La teoría de los *facta concludentia*.
- XXIII. La reacción contra la «estanqueidad».
- XXIV. La distinción entre «cuestiones» nuevas y argumentos o elementos probatorios nuevos.
- XXV. El robustecimiento de la función que desempeña el domicilio tributario como sede del sujeto pasivo en sus relaciones con la Hacienda Pública.
- XXVI. Los requisitos formales ante la jurisdicción.
- XXVII. La legalidad o ilegalidad de las disposiciones reglamentarias.
- XXVIII. Las presunciones en materia tributaria.
- XXIX. Las contestaciones administrativas a las consultas.
- XXX. La condena en costas procesales.
- XXXI. Consideraciones finales.
- XXXII. La reforma de la Ley General Tributaria.

TRIBUTACION	<b>JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA SIGNIFICATIVA Y LEY GENERAL TRIBUTARIA</b>	N.º 252
-------------	---	---------

## I. INTRODUCCION

En materia tributaria no puede hablarse con propiedad de creación judicial del Derecho. El principio constitucional de reserva de Ley en lo tributario (arts. 31.3 y 133 de la Constitución Española), restringe el paso a la Jurisprudencia como doctrina legal a pesar de la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Reforma procesal, que establece el recurso de casación en lo contencioso-administrativo (art. 7.7), que admite su fundamentación en la jurisprudencia (art. 95.4.º) y que regula el recurso de casación para la unificación de doctrina [art. 102 a)]. También se ha de advertir que las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central no forman parte de la Jurisprudencia en sentido propio por su naturaleza administrativa y, por tanto, no jurisdiccional.

Ahora bien, la jurisprudencia tributaria no deja de contribuir a facilitar la inteligencia y la aplicación de las Leyes tributarias restando rigidez o formalismo a la Ley por sí misma o someténdola a la doctrina constitucional. Es cierto, se insiste, que en el ámbito tributario no puede aplicarse la función que el artículo 1.6 del Código Civil atribuye a la jurisprudencia complementando -y menos completando- el ordenamiento jurídico, pero es indudable que en toda sentencia y en muchas resoluciones hay una interpretación acordada por quienes hacen profesión del servicio a la equidad, además de su propia inclinación intelectual, y, por tanto, puede y debe cumplir una importante función orientadora en la aplicación de las normas tributarias.

Como se dijo en la exposición de motivos de la reforma del Código Civil del año 1974, no puede pretenderse que la jurisprudencia constituya una fuente de Derecho, pero no cabe duda que sus criterios aplicativos no sólo se tendrán en cuenta en sentencias y resoluciones dictadas en lo sucesivo, sino que servirán para orientar la elaboración de las Leyes en posteriores modificaciones. Su misma reiteración lleva consigo cierta trascendencia. Y si las aportaciones de la doctrina científica son valoradas por el intérprete y aun por el legislador, cómo se va a negar dichas colaboraciones a la jurisprudencia.

Un riesgo se da en la invocación o aplicación de la jurisprudencia, y es el de no tener siempre bien en cuenta si los supuestos de hecho son idénticos o acusadamente análogos. Así como la jurisprudencia civil viene a ser desarrollo de la Ley civil, la jurisprudencia tributaria asciende de los hechos a la Ley, como, opino, también sucede con la jurisprudencia penal.

En este sentido la jurisprudencia tributaria es creadora de Derecho tributario, y nada se diga si emana de las decisiones del Tribunal Constitucional. Además, la jurisprudencia auténtica, cual es la judicial, se dicta en el seno de Tribunales inscritos en la teoría general del Derecho, lo cual implica que la calificación de los supuestos de hecho sea conforme con la doctrina jurídica, que siempre distinguió la verdadera naturaleza de los actos y negocios jurídicos, de un lado, y la denominación asignada por los particulares, de otro.

En todo caso hay que pedir a la jurisprudencia la unidad que es inherente a todo sistema jurídico y que su actitud sea de reflexión y de crítica, no de resignación.

Por todo ello y por otras consideraciones que exceden del fin asignado a este apartado introductorio, es obvio que la jurisprudencia tributaria está cumpliendo una decisiva tarea en la construcción -y en la reconstrucción- del Derecho tributario español, como a continuación se comprueba, aunque sólo se examinen algunas de las aportaciones de los Tribunales a su parte general.

## II. LA POTESTAD LEGISLATIVA DEL ESTADO EN LO TRIBUTARIO

Se ha de resaltar, en primer lugar, la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional respecto a los límites intrínsecos de la potestad legislativa del Estado. En su Sentencia de 5 de agosto de 1983 se formulan las siguientes conclusiones: «...la potestad legislativa del Estado (...) tiene sus límites, derivados de la propia Constitución, y, en todo caso, lo que las Cortes no pueden hacer es colocarse en el mismo plano que el poder constituyente realizando actos propios de éste salvo en el caso en que la propia Constitución les atribuya alguna función constituyente. La distinción entre poder constituyente y poderes constituidos no opera tan sólo en el momento de establecer la Constitución: la voluntad y racionalidad del poder constituyente objetivadas en la Constitución, no sólo la fundan en su origen, sino que fundamentan permanentemente el orden jurídico estatal y suponen un límite a la potestad del legislador. Al Tribunal Constitucional corresponde (...) custodiar la permanente distinción entre la objetivación del poder constituyente y la actuación de los poderes constituidos, los cuales nunca podrán rebasar los límites y las competencias establecidas por aquél».

Después de esta advertencia, previa y general, se examina el principio de «reserva de Ley» en materia tributaria.

Según el artículo 31.3 de la Constitución, sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley. Este precepto constitucional ampara más el principio de legalidad que el de reserva de Ley, pues emplea la socorrida fórmula: «... con arreglo a la Ley».

Pero el artículo 133.1 de la propia Constitución vigente es terminante pues preceptúa: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley».

Y el Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de advertir que no se puede exigir la «reserva de Ley» con carácter retroactivo para anular disposiciones que no la observaron cuanto tal reserva de Ley no existía, sobre todo si la norma jurídica que se cuestiona, se produjo respetando el sistema de fuentes normativas vigente al ser aquella promulgada (Sentencia de 8 de abril de 1981), si bien se ha de advertir que la irretroactividad de la reserva de Ley es declarada por el Tribunal Constitucional en disposición relativa al derecho de huelga y a conflictos colectivos de trabajo.

Ahora bien, ¿con qué alcance se puede entender establecida la reserva de Ley en materia tributaria según la Constitución en vigor? Hay que atender, como lo hace el Tribunal Constitucional, a los artículos 31.3, 86 y 133 de dicho cuerpo legal, y su parecer lo expresa como sigue: «... nuestra Constitución se ha producido en la materia estudiada de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de Ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: La creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria».

Y cuando se sirva del Presupuesto General del Estado habrá de considerar las limitaciones constitucionales y temporales. La Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 1992 ha venido a resumir buena parte de la doctrina vigente según los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Entre ellos los contenidos en la Sentencia de 18 de mayo de 1992, por la que se declaró la inconstitucionalidad -y, por consiguiente, la nulidad- del artículo 130 de la Ley General Tributaria según la redacción dispuesta por el artículo 110 de la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, advirtiendo que «no excluye que, además de innecesaria, haya de considerarse ilegítima su inclusión en la Ley de Presupuestos por exceder de las atribuciones propias de su contenido».

### III. LA CONSTITUCION Y LA JURISPRUDENCIA

La promulgación de la Constitución Española de 1978 ha generado importantes consecuencias en el ordenamiento jurídico en su conjunto y, en particular, en la rama tributaria en todas sus manifestaciones. La Constitución por su propio rango jurídico supremo, impone un conjunto de valores que conforman la Justicia en todas sus proyecciones.

Una de las aludidas consecuencias es la existencia de un recurso jurisdiccional por el que se plantea la conformidad o no de las Leyes, orgánicas y ordinarias, a dicho texto fundamental, tanto si son preconstitucionales, como si son posconstitucionales.

La función que cualquier Constitución desempeña en el respectivo ordenamiento jurídico nacional, ha sido potenciada en España por el reconocimiento de ella como norma jurídica de aplicación directa.

En su virtud, no debe sorprender que el ordenamiento jurídico-tributario plenamente inserto en el Derecho Público y que en tan gran medida afecta a las personas, resulte regido por la jurisprudencia constitucional en materias esenciales para la convivencia social, cuales son las relativas a los principios de capacidad económica y de no-discriminación y las fuentes del Derecho tributario se ajusten a la llamada supremacía de la Ley. Piénsese que la Hacienda Pública de nuestros días cumple un papel primordial en el seno de los Estados, y que penetra en los intersticios de la comunidad nacional enfrentándose en tantas ocasiones con los intereses de los individuos y de las organizaciones colectivas, sean o no corporativas.

No es posible abordar el análisis de la jurisdicción constitucional como vía de creación de Derecho, pero sí ha de citarse el excelente escrito del profesor Francisco Rubio Llorente, magistrado que fue del Tribunal Constitucional, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 22/1988, pág. 9 y ss.

Mas si relevante ha sido para nuestro ordenamiento jurídico-tributario la promulgación de la Constitución Española como medio de consolidación de «un Estado de Derecho que asegure el imperio de la Ley como expresión de la voluntad popular», según se proclama en su preámbulo, no le va a la zaga la jurisprudencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo en su labor creadora o constructiva del Derecho.

Es bien sabido que la doctrina de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en cuanto es supremo intérprete del texto constitucional, cumple una función cuasiconstituyente, que no admite comparación con la emanada de la jurisdicción contencioso-administrativa. Pero la jurisprudencia contencioso-administrativa aunque no es fuente del Derecho en sentido estricto, y menos en el orden tributario regido por el principio de reserva de Ley, no deja de constituir un medio para complementar el ordenamiento jurídico.

En efecto, el artículo 1.6 del Código Civil según la redacción dispuesta por la reforma de 1973-1974, previene que «la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la Ley, la costumbre y los principios generales del Derecho». Tampoco es preciso recordar que en el ámbito de los tributos, carecía prácticamente de significación el precepto legal que acaba de ser reproducido, pero no se puede negar la trascendencia que han tenido los pronunciamientos de las sentencias de lo contencioso-administrativo, como en la presente exposición se tendrá ocasión de advertir.

Es más, a partir de la Ley 10/1992 sobre modificaciones en el orden procesal contencioso-administrativo, la jurisprudencia de las correspondientes Salas de la Audiencia Nacional, de los Tribunales Superiores y del Tribunal Supremo, va a reforzar su función

respecto del ordenamiento jurídico-tributario, ya sea complementándole, ya sea matizando las normas legales en cuanto es situada al lado de las fuentes del Derecho. Y no dudo en citar a todas las Salas de lo Contencioso-Administrativo, porque bien sea por el ejercicio de los recursos de casación para la unificación de doctrina y en interés de la Ley, bien sea por su no ejercicio, se irá creando un cuerpo de doctrina que estimule al legislador a acomodar los respectivos preceptos a la postura jurisprudencial; que sirva de respaldo a los pertinentes criterios aplicativos de la Ley sin esperar a que se rellenen o se despejen sus imprecisiones, y que, asimismo, desplace las Ordenes Ministeriales, las Circulares y las Resoluciones administrativas al ámbito doméstico que les corresponde. Por ello resultó sorprendente que un Tribunal Superior de Justicia declarara vigente una determinada obligación tributaria a partir de la resolución acordada por la Secretaría General de Hacienda.

#### IV. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

El principio de tutela judicial efectiva formulado en el artículo 24.1 de la Constitución es, sin duda, el que mayor incidencia ha tenido en los pronunciamientos de los Tribunales Económico-Administrativos y Contencioso-Administrativos. La regulación del Poder Judicial que los artículos 117 y siguientes de la Constitución, recababa, *per se*, que la propia Constitución estableciera, como lo ha hecho: «Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».

Ante tan terminante precepto constitucional no ha de extrañar que se hayan dictado innumerables sentencias y resoluciones en aplicación del mismo. Me limitaré a dar cuenta de las más representativas en el orden tributario.

Es didáctica la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de junio de 1988 cuando considera que no puede reputarse infringido el artículo 24.1 de la Constitución Española, porque, como reiteradamente se tiene señalado, este precepto significa el derecho de acceso a la Jurisdicción, es decir, la garantía de que un juez revise las actuaciones de la Administración. Y he de añadir que frente a algunos autores que a la palabra «jurisdicción» reservan un significado meramente etimológico, hay que reiterar no es jurisdiccional la vía económico-administrativa, aparte de que ha de estarse a lo prevenido en el artículo 117 de la Ley Fundamental de 1978.

Asimismo se ha declarado que la continuación del procedimiento económico-administrativo sin haberse aportado el expediente de gestión por la Oficina liquidadora, aun advirtiéndose que la reclamación podrá seguir su trámite a instancia del interesado con los antecedentes que éste pueda aportar, según el artículo 93.4 del Reglamento de Procedimiento en dichas reclamaciones, implica indefensión del interesado (Sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 1987 y 25 de septiembre del mismo año, respectivamente).

En un supuesto en que el recurrente no aportó pliegos de papel sellado, se decidió que no existía caducidad de la instancia, «pues nada se opone más a la tutela efectiva de un derecho, que su yugulación por el incumplimiento de un requisito formal de carácter fiscal, sobre todo cuando las propias Leyes impositivas han dotado a la Administración financiera de los medios necesarios para la exacción del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», según sentencias que acaban de ser citadas. Se ha de añadir que tal requisito fue suprimido en el vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

También ha de recordarse la solución adoptada para la admisión por los Tribunales y los Juzgados de los documentos a falta de la correspondiente liquidación tributaria, sin que sea necesario entrar en el examen de la doctrina establecida, incluso suprimiendo la voz «Tribunal» en el artículo 57.1 de la Ley refundida del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según Sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de julio de 1988.

Resta por corregir la intromisión de la Ley tributaria en el régimen legal de las letras de cambio en cuanto a su fuerza ejecutiva, en los casos de falta de reintegro o de reintegro insuficiente según la Ley del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, si bien la doctrina civil se ha cuidado de restar eficacia jurídica al precepto tributario.

De gran interés es la resolución dictada por la Dirección General de los Registros y del Notariado de 24 de febrero de 1989, por la que se afirmó que probada en forma la presentación de la correspondiente declaración tributaria ante la Administración tributaria, aunque no el pago de la cantidad liquidada, ello era suficiente a los efectos registrales.

En conjunto, la doctrina que se está estableciendo se pronuncia en favor de que la Hacienda Pública tenga conocimiento del hecho imponible, ya sea por la declaración del interesado, ya sea por la información facilitada por juzgados, secretarías de Sala, etc., pero sin entorpecer, ni menos impedir las actuaciones en los ámbitos extratributarios. A la Administración tributaria, y sólo a ella corresponde promover y sustanciar las pertinentes actuaciones.

Otras sentencias existen que aplican el principio constitucional que ahora nos ocupa, en supuestos de silencio administrativo de carácter negativo, de presentación de escritos en lugares distintos del de la sede del respectivo Tribunal, etc., en cuya mera referencia no es posible entrar por razón del espacio disponible.

Sólo resaltaré una Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de junio de 1986, sobre las actuaciones de la Inspección de los Tributos en relación con el artículo 24 de la Constitución, que es de consulta obligada en la expresada materia.

## V. LAS CUESTIONES DE HECHO EN LA EXACCION DE LOS IMPUESTOS

Las cuestiones más polémicas en la aplicación de los impuestos se dan en torno a la determinación de las bases imponibles, y, concretamente, en la asignación del valor real o de mercado a los bienes y derechos imponibles así como en la estimación indirecta de bases imponibles.

Aparte de las controversias que se dan entre los contribuyentes y la Administración tributaria, las preocupaciones apuntan a la revisión de los correspondientes actos administrativos por las Salas de lo Contencioso-Administrativo, constituidas por magistrados, esto es, por expertos en Derecho.

Por ello, se está produciendo una doctrina que exige la motivación o fundamentación de las valoraciones por parte de los peritos de la Administración tributaria, que importa anotar. En este sentido el Tribunal Económico-Administrativo Central en numerosas resoluciones (10-4-1980, 25-2-1982 y 7-11-1990, entre otras). Asimismo, y entre las más recientes, el Tribunal Supremo por sus Sentencias de los días 18 de marzo y 18 de junio 1991. En esta última se afirma que no es válida la comprobación de valores, en la que no se justifica adecuadamente el incremento de la base imponible, pues no son lícitas las simples expresiones numéricas por las que se asigna un valor a unidades o medidas. La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 1989 es de alto interés porque enumera con cierta pormenorización los defectos en que se incurre con mayor frecuencia.

Sobre estas cuestiones he de volver.

## VI. LA INTERPRETACION (JURIDICA)

Sin citas de la doctrina jurisprudencial y científica, se puede afirmar que el artículo 25.3 de la Ley General Tributaria tiene cada día mayor vigencia real, pues se distingue, de un lado, la interpretación necesariamente jurídica de las normas de aplicación, y, de otro, la calificación económica de los elementos, factores o circunstancias de tal naturaleza, que sean constitutivos de los hechos imponibles. No se trata, pues, de la mal llamada interpretación económica de las normas jurídicas en el ámbito de los tributos. Se trata, simplemente, de calificar los supuestos de hecho determinantes de la exacción de cada impuesto, con arreglo a los términos en que

fueron descritos por la Ley. La calificación económica de los supuestos de hecho imposables ya es doctrina generalmente admitida (por ejemplo, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9-7-1992 en un caso de nuda propiedad).

Por otra parte, el principio de capacidad económica que en todo impuesto se encuentra presente, recaba que los hechos imposables expresados con conceptos económicos, sean calificados con criterios económicos, evitando, ello es obvio, la extensión o ampliación del objeto del respectivo impuesto, incumpliendo el principio constitucional de reserva de Ley que es de esencia en la vida de los impuestos.

Así la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 8 de marzo de 1993 se ha conformado con que el expediente estuviera suficientemente motivado, pues en él obraban dice, todos los datos utilizados para llegar a la valoración finalmente apreciada. Se trata de eliminar el dictamen pericial sustituyéndolo con datos numéricos de posible constatación por no expertos en tal función.

Véanse, asimismo, entre otras muchas, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 y 28 de enero de 1993, y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 5 de marzo de 1993.

La Resolución del día 9 de diciembre de 1988 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, aplica el aludido artículo 25.3 de la Ley General Tributaria, y en función de la calificación acordada sobre las respectivas operaciones financieras, pudo llegar al «negocio indirecto» que el Tribunal Supremo diseñó en sus Sentencias de 10 de noviembre de 1958 y 14 de marzo de 1964, entre otras. Insólita es la sentencia que acaba de dictar el Tribunal Supremo anulando la citada Resolución del día 9 de diciembre de 1988 del Tribunal Central.

Y como cuestión a examinar en el capítulo de la interpretación tributaria (arts. 23 al 25 de la Ley General Tributaria), he de referirme a la polémica retroactividad de las disposiciones reglamentarias de carácter interpretativo, que niegan algunos tratadistas del Derecho administrativo. Bastará anotar la Sentencia del día 8 de marzo de 1989, de la entonces Audiencia Territorial de Barcelona, que sentó dos afirmaciones importantes: una, que los criterios interpretativos ínsitos en los Reglamentos, sí pueden ser utilizados para aclarar las dudas que suscite la aplicación de las Leyes, como ya había mantenido el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 7 de junio de 1966 y 24 de septiembre de 1969; y otra, que se han de alegar, además, razones de elemental justicia y equidad, aunque hasta dicha época sólo habían sido invocadas por la jurisdicción contencioso-administrativa y de modo aislado.

## VII. CRITERIOS AMPLIOS O EXTENSIVOS EN LA ADMISION DE IMPUGNACIONES

Se anotan a continuación varios casos en que se aplicaron criterios amplios en la admisión de recursos y demás impugnaciones. A falta de citas concretas, sí se puede afirmar que se detecta cierta generosidad en los Tribunales a la hora de salvar defectos y entrar en la sustanciación y resolución de recursos, lo cual es de celebrar, sobre todo si se trata de la exacción de los impuestos.

Así el Tribunal Económico-Administrativo Central por su Resolución de 21 de diciembre de 1988 admitió que al recurrir los actos de asignación del valor catastral a los respectivos inmuebles, pudieran impugnarse, simultáneamente, las «ponencias» de valores básicos del suelo y de las construcciones, que habían quedado firmes por no haber sido recurridas. Se trata, pues, de un recurso «aguas arriba», que tanta trascendencia tiene en los impuestos cuya base viene determinada por la asignación o por la comprobación de valor de los respectivos bienes o derechos. No en vano el artículo 165 f) de la Ley General Tributaria específica que son actos reclamables los que aprueben las comprobaciones de valor de los bienes sujetos al impuesto. Y asimismo deben serlo los baremos o estudios evaluatorios que se publican cuando los futuros contribuyentes no se consideran convocados o notificados.

Otro supuesto digno de ser anotado, es aquel en que se admite el recurso contra una liquidación tributaria «definitiva» a pesar de ser reproducción exacta de una liquidación «provisional», que no había sido impugnada en el plazo reglamentario (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de marzo de 1991).

Actitud de nuestro Tribunal Económico-Administrativo Central que, sin embargo, no llega a considerar legitimadas a las Cámaras de Comercio para recurrir las asignaciones individuales de valor catastral a efectos de la sustituida Contribución Territorial Urbana, según Resolución de 19 de noviembre de 1991, que abunda, por tanto, en el criterio que siguió en la anterior Resolución de 16 de noviembre de 1987, respecto de las Cámaras de la Propiedad Urbana.

## VIII. LA CORRECCION DEL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA

Se trata de un resorte prácticamente inédito.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del día 26 de septiembre de 1991, nos recuerda la existencia del artículo 24.2 de la Ley General Tributaria, tan maltratado por la doctrina porque ésta no ha querido distinguir la calificación de los supuestos de hecho generadores de las obligaciones tributarias, respecto de la interpretación de las normas jurídicas en la aplicación de los impuestos.

Hay colega que no ha dudado en afirmar que la Ley General Tributaria desconoce la verdadera naturaleza del fraude a la Ley, y a él siguen otros autores preocupados por la aplicación de la «analogía» que entienden es citada por el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria como método de interpretación de la norma jurídica. La versión formalista del Derecho y la excesiva preocupación por la observancia del principio constitucional de reserva de Ley, les incita a huir de todo planteamiento vitalista, funcional o criticista de la Ley Tributaria, y ello sucede aun después de la nueva redacción de los artículos 3 y 4.1 del Código Civil.

No cabe duda que la definición del fraude de Ley contenida en el artículo 6.4 del Código Civil después del Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, puede prestar una decisiva ayuda técnica a la Ley General Tributaria, pero en los impuestos no se da el fraude de Ley con las mismas bases con que se plantea el fraude de Ley civil.

Se trata de aplicar la analogía al hecho imponible realizado para conseguir un resultado económico que comúnmente o típicamente se obtiene con otro hecho imponible, y de este modo se elude total o parcialmente el impuesto aplicable sin tal manipulación jurídica.

Pero como antes se decía, el fraude de Ley tributaria apenas ha sido invocado, y ello obedece a la tradicional alergia del Ministerio de Hacienda al «expediente especial», como ya en 1913 denunció el profesor Flores de Lemus, y también porque el Real Decreto n.º 1919, de 29 de junio de 1979 (hoy derogado por el Real Decreto 803/1993, de Procedimientos tributarios), con el propósito de regular el «expediente especial», esto es, con criterios formales o procedimentales, aún complicó más la imputación del fraude de Ley tributaria, cuando bien pudo inspirarse en el artículo 10 de la excelente Ordenanza Tributaria Alemana, que nos debiera servir de constante modelo para evitar el divorcio de la apariencia jurídica y de la realidad que en tantas ocasiones pesa sobre la vigencia efectiva de las Leyes impositivas españolas.

Ahora bien, tanto la Resolución del Tribunal Central antes citada, como la de 22 de mayo de 1991, vienen a declarar que se produce la elusión propia del fraude de Ley tributaria, que no ha de confundirse con la economía de opción, pero por las circunstancias concurrentes en los supuestos examinados y fallados, no se consideró necesario incoar el expediente especial antes aludido, que para ellas tiene un carácter excepcional.

## **IX. SOBRE LAS DISPOSICIONES DE INDOLE REGLAMENTARIO DECLARADAS NULAS**

Es por todos sabido que el artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo previene que «la estimación de un recurso interpuesto contra una disposición de carácter general implicará la derogación o reforma de (...) (la propia disposición), sin perjuicio de que -en razón del principio de seguridad jurídica- subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma».

El Tribunal Supremo por su Sentencia del día 12 de julio de 1991 ha planteado que los vocablos conceptuales «derogación o reforma» deben entenderse, dada la naturaleza radical de la invalidez o de la nulidad declarada, no como una simple derogación en el sentido técnico-jurídico de la palabra, que supone la pérdida de eficacia o la sustitución sobrevenida de una norma por con efectos *ex nunc*, sino como una propia nulidad de pleno Derecho, con efectos *in radice* y *ex tunc*, no pudiendo entenderse, sin embargo, la conservación de los actos firmes referida, como una carta de naturaleza o patente de curso absoluta, de modo que todos los actos firmes, consentidos o recurridos tardíamente, gocen de plena virtualidad, sino que tales actos, aun siendo firmes, han de quedar sometidos al posible contraste de legalidad con el resto del ordenamiento subsistente y aplicable.

Así discurre y así se pronuncia la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y de sus afirmaciones se desprende que la «seguridad jurídica» no es un valor más importante que el de la legalidad o el de la justicia.

En remedio del coste individual y social que origina dicho artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, se ha llegado a una solución un tanto hábil o ingeniosa, pero compatible con la vigencia del citado precepto legal. Se acude al recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 171 de la Ley General Tributaria, y se estima que la sentencia que anuló una Orden Ministerial que, a su vez, había amparado la liquidación derivada de un acta de la Inspección del Tributo, es un «documento de valor esencial» ignorado al dictarse el acta de gestión y de imposible aportación al expediente..., porque al extenderse el acta inspectora no se había producido la sentencia del Tribunal Supremo que declaró nula la Orden Ministerial que se había aplicado al practicar la liquidación tributaria.

Por el contrario, se ha declarado que no procede acordar la nulidad de pleno Derecho con arreglo al artículo 153 de la Ley General Tributaria, en relación con actas que se atuvieron a una Orden Ministerial anulada por sentencia del Tribunal Supremo (Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1991).

Más progresiva es la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1987, que a espaldas del artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, declaró: La nulidad de una Orden Ministerial supone la anulación o rectificación de todos los actos de liquidación acordados en aplicación de ella, sin que la Administración tributaria pueda alegar la extemporaneidad de las peticiones de los interesados.

No así la Sentencia de 22 de marzo de 1993 acordada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia que declaró no serían objeto de devolución por el Tesoro Público, los ingresos efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza aunque la norma jurídica en la que se fundamentaron hubiera sido declarada nula. Se trata de un criterio que el Estado no debiera mantener a pesar del deplorable precedente de la sentencia -retrospectiva para algunos: los que no declararon a la Hacienda Pública, por ejemplo- de 20 de febrero de 1989, dictada por el Tribunal Constitucional y relativa al Impuesto sobre la Renta.

Bien puede afirmarse que si unas u otras soluciones no llegaran a prevalecer, se estaría ante un enriquecimiento sin causa o injustificado por parte de la Hacienda Pública, como más adelante expongo.

Para que esta clase de nulidades llegue a conocimiento de todos los interesados, debería cumplirse lo dispuesto en la poco conocida Orden de la Presidencia del Gobierno de 12 de diciembre de 1960, que establece el procedimiento a seguir para dar curso a las correspondientes pretensiones de los particulares afectados favorablemente por la nulidad acordada en el fallo judicial. Y en todo caso, es de esperar que el legislador se pronuncie en reparación del enriquecimiento injusto que ampara el artículo 120.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, pues esta solución es la que impone la conciencia social de nuestros días y la ética del propio Estado.

Como estrambote a lo que acaba de ser expuesto, ha de reseñarse la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de octubre de 1991, que, en extracto, declara: La publicación de un Decreto no puede considerarse como un documento de valor esencial a los efectos de admitir un recurso extraordinario de revisión contra una resolución firme, y ello a pesar que esta última se produjo cuando regía otro régimen para la impugnación de las llamadas autoliquidaciones (que fue derogado por el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre). En verdad, con la excepción antes referida, el Tribunal Económico-Administrativo Central siempre ha sido muy restrictivo a la hora de valorar los motivos de revisión según el mencionado recurso extraordinario. Así en la resolución de 23 de septiembre de 1987 entendió que una sentencia juzgando un caso similar, no permitía el recurso extraordinario de revisión que nos ocupa; en la de 18 de noviembre siguiente declaró que la aparición de nueva doctrina legal no es motivo para ejercitar el expresado recurso; etc.

Se ha de preguntar: ¿cuándo el «efecto viscosidad» de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa, siquiera sea por el principio tributario que obliga a tratar igual a los iguales?

Asimismo, ¿qué sucedió cuando la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1990 anuló, por no ser ajustados a Derecho, varios artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades?

## **X. LOS PACTOS PRIVADOS Y LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

Como se recordará, el artículo 36 de la Ley General Tributaria dispone de modo terminante: «La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios -se añaden- no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas».

En una primera época de vigencia del precepto que queda referido, la Administración tributaria ignoró los pactos estipulados entre particulares, aunque no dejó de tener en cuenta aquellos que generaban una mayor base imponible por el respectivo tributo, como eran los que se convenían con la cláusula de «libres de impuestos» y hoy en el régimen de las retenciones que no se hayan practicado, que dan lugar a que el perceptor compute como rendimiento íntegro, una cantidad de la que restada la retención procedente, arroje la efectivamente percibida (art. 60 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), esto es, la llamada «elevación» al íntegro tan débilmente fundada.

Ha sido la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1987, relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la que ha enmarcado con acierto el artículo 36 de la Ley General Tributaria, pues a la vista de la doctrina establecida, se puede afirmar que este precepto sólo prohíbe que mediante pacto se altere la «posición» del sujeto pasivo y de los demás elementos de la obligación tributaria. La obligación tributaria como obligación que nace de la Ley (art. 1.089 del Código Civil), es de estructura rígida, esto es, las relaciones con la Hacienda Pública han de establecerse por quienes determina la Ley propia del impuesto. Pero ello no impide que en nombre del sujeto pasivo determinado por la Ley, pueda actuar, en uno u otro sentido, quien le represente mediante pacto válido. Mientras no se dé la novación subjetiva, es admitido que se respeta la disposición contenida en el artículo 36 de la Ley General Tributaria. He aquí una sentencia judicial que ha abierto el camino de la flexibilidad en un precepto legislativo que hasta ella se aplicaba en términos tan literales, que negaban a la voz «posición» el significado topográfico que le corresponde en su sentido usual.

Pero he aquí, también, que el Tribunal Económico-Administrativo Central por su Resolución del día 6 de marzo de 1991, niega legitimación para recurrir a quien asume obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, es decir, ignorando la Sentencia del Tribunal Supremo antes reseñada. Y ello tiene lugar cuando la Constitución por su artículo 24 protege a quien tenga «interés legítimo», que, se quiera o no, lo tiene quien lo haya asumido en virtud de una estipulación o contrato. Es decir, el Tribunal Central mencionado, mantiene su tesis tradicional olvidando que la subrogación voluntaria, incluso parcial, de la deuda tributaria, dota al particular por sí misma de un interés suficiente para impugnar las correspondientes liquidaciones. Al fin lo material y lo procesal han de ir en paralelo. Y ello, además, sin tener en cuenta que el artículo 28.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que cita el «interés directo» se ha visto desbordado por el citado artículo 24 de la Constitución Española que se refiere a «intereses legítimos», aparte de que la Ley Orgánica del Poder Judicial ha dado entrada a los derechos e intereses legítimos de carácter «colectivo» (art. 7.3).

Es cierto, sin embargo, que el Tribunal Económico-Administrativo Central expresa su preocupación en orden a si la desestimación de la reclamación por falta de legitimación del recurrente, puede entrañar indefensión, y recuerda que habrá de practicarse la notificación del acto de liquidación derivado de la primera instancia, para que el sujeto pasivo pueda interponer el correspondiente recurso.

Queda someramente aludida la debatida cuestión que suscita la legitimación de demandantes y recurrentes en general, en función del «interés», del «interés directo», del «interés legítimo» y del «interés indirecto» según el cuerpo legal que se consulte y la doctrina del Tribunal Constitucional, correlativamente.

Tampoco es posible en la presente oportunidad discurrir sobre si corresponde a la Jurisdicción civil, dirimir las contiendas que se planteen respecto de la imputación de cuotas o deudas tributarias como consecuencia de pacto estipulado con quien no tiene obligación legal (como contribuyente) de soportar su importe. En la medida que la obligación no deriva de la Ley tributaria, sino de un contrato, parece procedente aplicar la doctrina contenida en la Sentencia del día 7 de julio de 1989, acordada por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción. Las controversias que surjan a extramuros de los artículos 122 y 123 del vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, no pueden ser resueltas por los Tribunales de esta vía, ya que se estará ante relaciones jurídicas de naturaleza civil o, en cualquier caso, de Derecho privado. Ahora bien, en su seno no pueden plantearse cuestiones como, por ejemplo, sobre la procedencia de la exacción del impuesto de que se trate, sobre la determinación de la cuota o de la deuda tributaria o sobre cualquier otro extremo regido por la Ley tributaria, que deben ser resueltos en vía económico-administrativa o, en su caso, por la jurisdicción contencioso-administrativa, y que habrá que articular como de previo pronunciamiento. He aquí una materia que no debiera abandonarse a la iniciativa de los particulares, sino que tendría que contar con una regulación orientadora, preparada por el Ministerio de Justicia con dictamen de la Comisión General de Codificación, como en tantas otras leyes que son apeladas de financieras o tributarias, y que contienen disposiciones que rebasan los ámbitos financiero y tributario, respectivamente. Piénsese en el arrendamiento financiero, en los fondos de inversión colectiva, en las agrupaciones de interés económico y en tantos otros negocios jurídicos o instituciones económicas que por el silencio del legislador mercantil, son reguladas por la Ley tributaria o financiera.

## **XI. EL ENRIQUECIMIENTO INDEBIDO O SIN CAUSA**

Una corriente jurisprudencial, tal vez la más avanzada o progresista de todas, es la que introduce la doctrina del enriquecimiento injustificado o sin causa en el orden tributario. En ella, como en ninguna otra, se pone de manifiesto la creciente importancia del análisis jurisprudencial en la doctrina tributaria.

Aludo, en primer término, a la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 1981, que contenía, entre otras manifestaciones, la que sigue: «... si bien la notificación de la liquidación municipal adquiera firmeza en sí misma, es decir, en relación con los elementos que la integran al no ser impugnada en plazo, la obtención del beneficio fiscal con poste-

rrioridad a la liquidación, priva de causa justificativa a la liquidación que no aplica el beneficio, por lo que al haberse solicitado éste con anterioridad a la petición de licencia, la demora en sus trámites por los órganos administrativos estatales, no debe repercutir en perjuicio patrimonial del solicitante, por lo que, al preverse el plazo quinquenal para la prescripción del derecho a la devolución de los ingresos indebidos (...), plazo en el que cabe la rectificación, a instancia de parte e incluso de oficio, de los errores materiales o de hecho, (...), criterio que aplicado al caso presente debe conducir a la aplicación del beneficio concedido por la Administración estatal, por razones de equidad (...), sino además porque ha de evitarse el enriquecimiento indebido o sin causa que provocaría la no devolución: doctrina sobre enriquecimiento sin causa proclamada por este alto Tribunal, en aras de la base ética que inspira el ordenamiento jurídico».

En esta ocasión, como queda expresado, el Tribunal Supremo equipara el enriquecimiento injustificado o indebido con el enriquecimiento sin causa, y funda la solución en la base ética que inspira a nuestro ordenamiento jurídico.

La aplicación de esta doctrina en el ámbito tributario, ya fue acordada por el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 18 de mayo de 1978 y también en torno a la devolución de un ingreso realizado por el Impuesto sobre Sucesiones. Es decir, se admite la necesidad de superar en determinados casos, el principio de firmeza de los actos administrativos consentidos, y de proceder, en consecuencia, a la anulación o revisión de tales actos o, incluso, a la restitución directa de las cantidades indebidamente ingresadas en el Tesoro Público.

De todos modos, el enriquecimiento sin causa es la verdadera razón decisiva en favor de la solución que queda apuntada. Hoy por hoy no cabe generalizar dicha doctrina, pues se opina que se aplicó en supuestos singulares que no admitían otra solución en equidad, y de acuerdo, además, con la buena fe de quien tenía que realizar la devolución del ingreso que se consideraba indebido. Por ello, tal vez, el Tribunal Supremo por su Sentencia de 22 de julio de 1986, entendió que la técnica de la preclusión se ha de referir a las potestades o cargas procesales, pero no a acciones materiales, por lo que el enriquecimiento sin causa se ha de circunscribir a casos como los que quedan aludidos, aparte de las reticencias de la doctrina científica española a la admisión de la «causa» en las obligaciones ex lege, como es la tributaria, y de cuya defensa, *mutatis mutandis* respecto de la civil, me he ocupado en otra oportunidad.

No obstante, otro ha sido el criterio seguido por la Audiencia Nacional y la entonces Audiencia Territorial de Valencia, respecto de la devolución del importe de lo pagado mediante efectos timbrados (arts. 58.1 y 60.2 de la Ley General Tributaria), a pesar del precepto legal que negaba el reembolso «cualquiera que sea el motivo» en que se funde la solicitud de devolución. La Audiencia Nacional acordó la devolución de lo pagado cuando se declarara judicial o administrativamente la rescisión o la resolución del acto o negocio jurídico sujeto, como si el pago no se hubiese hecho mediante efectos timbrados. Y la Audiencia de Valencia

asimismo acordó era procedente la devolución del importe de una letra de cambio -que es un documento timbrado- por error en la clase del utilizado, y cuando no cabía el canje según el respectivo Reglamento tributario.

Se ha de resaltar que el argumento principal de la sentencia en primer lugar aludida, se amparaba en que una forma procedimental, como es el pago de la deuda tributaria mediante timbres móviles, no podía dar lugar a un enriquecimiento injustificado, cual es el que implica un ingreso indebido según liquidación no ajustada al ordenamiento jurídico.

Y como el Tribunal Supremo por su Sentencia del día 19 de junio de 1989 revocó la de la Audiencia Nacional de 22 de mayo de 1988 -pues no supo aprovechar la ambigüedad de los preceptos de aplicación (cfr. arts. 60.7 de la Ley refundida de 30-12-1980 y 82 de su Reglamento de 29-12-1981, textos ambos reguladores del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados)-, el legislador no se ha decidido a corregir un error histórico que trae causa del suprimido Timbre del Estado, disponiendo que la devolución de ingresos indebidos en el Tesoro Público, debe acordarse y ejecutarse tanto en los realizados en dinero, como en los satisfechos mediante efectos timbrados.

Por otra parte, esta doctrina ha servido para que los Tribunales flexibilicen la frontera de los errores de Derecho y de hecho. Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo por sus Sentencias de 11 de junio y 22 y 30 de julio de 1988, separándose de la de 27 de noviembre de 1981, que calificó de error de Derecho el habido en la elección del tipo de gravamen aplicable, se ha pronunciado por el error de hecho con el correlativo plazo de cinco años en la prescripción del derecho al reconocimiento de que el ingreso es indebido y, asimismo, del derecho a la devolución por la Hacienda Pública del ingreso declarado indebido.

Se está, pues, produciendo una aproximación al error de hecho de aquellos errores de Derecho cometidos en la calificación jurídica que se juzga elemental o simple. Con otras palabras es como si la norma jurídica a aplicar fuera tan sencilla o al alcance de cualquier persona, que el error en su aplicación constituyera un mero error de hecho.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña por su Sentencia del día 19 de mayo de 1987 ha sabido expresar con fortuna la expuesta equiparación. Ha afirmado que la aludida doctrina jurisprudencial ha de ser matizada en virtud de principios de justicia y equidad cuando se trata de simples equivocaciones en la aplicación -por ejemplo- de beneficios fiscales, que no precisan sino de una elemental calificación (...), apoyándose en la base ética que inspira el ordenamiento jurídico y que impide un enriquecimiento indebido o sin causa.

Cuestión en alguna medida ligada a las antes referidas, es la relativa a si debe sujetarse a gravamen por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la resolución de un contrato por incumplimiento por una parte de las contratantes mediante la aplicación de la condición reso-

lutoria expresamente pactada. Pues bien, la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo de una Audiencia Territorial (hoy: Tribunal Superior de Justicia) sentenció que la resolución operada no constituía un nuevo hecho imponible (en 7 de noviembre de 1988), y días después (el día 30 de diciembre del mismo año) acordó que el ejercicio de la condición resolutoria en caso de incumplimiento por uno de los contratantes, generó una nueva transmisión sometida a la expresada tributación.

## XII. COMPUTO E INTERRUPCION DEL PLAZO DE PRESCRIPCION

Buena doctrina jurisprudencial que, además, centra o modula la disposición contenida en el artículo 66.1 b) de la Ley General Tributaria, es la establecida por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 25 de junio de 1987, 9 de mayo y 27 de octubre de 1988 y 11 de diciembre de 1991, que si bien aplica la advertencia legal según la cual la «interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase» interrumpe el respectivo plazo de prescripción (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 13-3-1993), efecto interruptivo que no consiste, claro está, en la suspensión de su cómputo, por lo que el transcurso del plazo de cinco años desde la interposición de la reclamación o la formulación del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, sin que se haya dictado resolución expresa, lleva consigo la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada.

Días después, el 18 de diciembre de 1991, el propio Tribunal Supremo matiza que aun habiéndose dado inactividad durante el plazo de cinco años que fija el artículo 65 de la Ley General Tributaria, no se produce la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la deuda si durante ese tiempo, la ejecución del acto administrativo impugnado estuvo suspendida a solicitud del interesado. Es más, el cómputo del plazo de prescripción se reanuda cuando resuelva el Tribunal y se cancele la suspensión.

Sin embargo, el mismo Tribunal Supremo por Sentencia del día 18 de marzo de 1992, decide que las liquidaciones tributarias combatidas habían prescrito por haber estado en esta ocasión inactivo el Tribunal Económico-Administrativo durante más de cinco años, aunque las aludidas liquidaciones se hallaban suspendidas en su ejecución. Sin la última adversativa las Sentencias de la Audiencia Nacional de 4, 11 y 21 de mayo de 1993.

No resulta congruente la Sentencia del mismo alto Tribunal de 6 de junio de 1989 que admite la renuncia -implícita- a la prescripción ganada por inactividad en la primera instancia, si se presenta el recurso de alzada en la misma vía económico-administrativa; y lo entiendo así porque el Tribunal debió aplicar «de oficio» la prescripción según previene el artículo 67 de la Ley General Tributaria, como sí lo hizo, por ejemplo, en su Sentencia del día 27 de noviembre de 1991.

El resorte que consiste en aplicar la prescripción de la acción de la Administración tributaria con evidente generosidad, es evidente que trata de corregir la dilación con que se sustancian los procedimientos económico-administrativos. Por ello hoy no se discute que si la paralización del procedimiento es imputable a los órganos de gestión y de resolución de las reclamaciones, el plazo de prescripción corre a favor del particular, sustituyendo el antiguo criterio que fundaba la suspensión por encontrarse la impugnación *sub iudice*. La prescripción en el ámbito administrativo ha dejado de ser de estricto Derecho, además de no necesitar ser alegada.

Según se ha recordado, la prescripción en el ámbito tributario no necesita ser alegada o excepcionada.

La Audiencia Nacional admitió la prescripción (Sentencia de 30 de enero de 1987) que no había sido alegada en la vía económico-administrativa pues debió ser aplicada de oficio por los Tribunales de dicha vía en cuanto son parte de la Administración Pública. Además la renuncia a la prescripción ganada debe ser expresa (Tribunal Supremo, según Sentencia de 1 de febrero de 1993).

He aquí un supuesto en que la legalidad está por encima de la función revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa. Lo que es justo debe anteponerse a lo alegado, y aquí se encuentra la razón de ser de la *reformatio in peius* que vengo defendiendo.

En relación con la iniciación del cómputo del plazo de prescripción según un documento privado, ha dictado el Tribunal Económico-Administrativo Central una Resolución, fecha 7 de noviembre de 1990, por la que se fallan distintas cuestiones y se mantienen criterios que, al menos, no son pacíficos para la doctrina más admitida. Por una parte acuerda el Tribunal Central que las normas tributarias no deben interpretarse con arreglo a la doctrina del Tribunal Supremo en materia civil, sino con arreglo a los especiales criterios del orden tributario. Postura que no se comparte porque en institutos como el de la prescripción, se debe ir a la aproximación de los ordenamientos civil y tributario.

Asimismo se planteaba la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil a efectos de la fecha del documento privado respecto de terceros, que el Tribunal Económico-Administrativo Central aplica sin aceptar otros medios de prueba apreciados en su conjunto, tales como los libros oficiales de contabilidad y abonos bancarios, a pesar de ser ésta la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo, en cuanto estima que los supuestos del artículo 1.227 antes citado, tienen carácter enunciativo, y que se encuentra confirmada en varias Sentencias: 5 de junio de 1981, 18 de noviembre de 1983, 25 de enero de 1988, 11 de abril del mismo año 1988, etc. Según dicho Tribunal Central el artículo 53.2 de la Ley refundida del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que se aplicaba, no consiente otra interpretación del artículo 1.227 del Código Civil que la deducida de su propio o estricto contenido.

Y, por último, rechaza la prescripción que se invocaba por inactividad durante más de cinco años en méritos a que estando en suspenso la ejecución de las liquidaciones según el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, también quedó suspendida la acción de la Administración tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria, por lo que dejó de correr el plazo prescriptorio. Criterio seguido en otras Resoluciones del mismo Tribunal Central como las de 17 de diciembre de 1986, 10 de febrero y 16 de marzo de 1988 y 26 de abril de 1989, aunque, como se ha apuntado, no siempre se ha mantenido.

Si existe una exención provisional automática e inicial, el plazo de prescripción se contará a partir del término del período de la exención, como se ha declarado por Sentencia de la entonces Audiencia Territorial de Barcelona de 19 de mayo de 1988.

Un caso especial es si la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria implica el de comprobación de determinados documentos del mismo ejercicio (Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 1991).

También es un supuesto peculiar el que falló el Tribunal Superior de Justicia de Navarra el día 12 de marzo de 1993 aduciendo que no puede entrar en juego la prescripción (para la que se exige abandono de la Administración tributaria en la liquidación del impuesto), si no se tuvo conocimiento de la existencia de la desmembración del dominio por el incumplimiento o inactividad del sujeto obligado al pago del impuesto, y por ello, no realizó actuación alguna cuando tuvo lugar la consolidación del dominio.

Es hábil la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de marzo de 1993, que considera no agotado el plazo de prescripción porque la liquidación anterior fue practicada y modificada según precepto legal declarado inconstitucional.

A título de conclusión parcial se ha de sugerir la reconsideración por la Ley de las normas reguladoras de las expresadas materias, para que con claridad, precisión y congruencia, como reza el artículo 359 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, se establezca el correspondiente régimen jurídico.

Y, asimismo, ha de colacionarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 1991, dictada en recurso de revisión según documento privado en relación con el Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos, que si bien aplica lo establecido en el artículo 1.227 del Código Civil con la riqueza doctrinal que es propia de la jurisprudencia suprema, me da pie a exponer que para la Hacienda Pública no es tan importante la cuestión de la fecha, como la falta de información para terceros que es consustancial en los documentos privados.

### **XIII. LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL A *SENSU CONTRARIO***

En ocasiones no permite la Ley que se adopte la decisión jurisprudencial que demanda la equidad. En ellas los Tribunales no se recatan de expresar su opinión contraria a la Ley. Así ha sucedido cuando se reconoce el «nominalismo» como principio configurador del sistema de valoración de bases imponibles y no dudan en manifestar su opinión a favor de los incrementos de valor reales, aunque el corsé legal impida al Tribunal pronunciarse en otro sentido (Sentencia de 11 de diciembre de 1992, dictada por el Tribunal Supremo). Su doctrina ya ha amparado dos Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana -de 22 y 26 de febrero de 1993-, que afirman no es posible (siempre según la legalidad vigente) corregir el valor inicial de los bienes según el poder adquisitivo de la moneda y así calcular la plusvalía con magnitudes homogéneas. En términos análogos la Sentencia del Tribunal Superior de Castilla-La Mancha de 6 de marzo de 1993.

### **XIV. LA LUCHA CONTRA LA DILACION ADMINISTRATIVA**

Una de sus armas es la que amplía los supuestos de prescripción de la acción de la Administración de la Hacienda Pública. Así cuando se declara que la suspensión de la ejecución de una liquidación tributaria, no impide que se produzca la prescripción del derecho de la Administración tributaria por la paralización por más de cinco años de la tramitación de la respectiva reclamación económico-administrativa (Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 1992). En la misma dirección las Sentencias de la Audiencia Nacional de 15 de enero y 26 de febrero de 1993 que taxativamente reconocen se interrumpe el plazo prescriptivo por interposición de una reclamación económico-administrativa, pero a partir del día siguiente comienza a correr nuevamente el aludido plazo.

Cumple análoga finalidad la de entender que la interrupción sin justificación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en cuanto no sea imputable al sujeto pasivo, niega efecto interruptivo del cómputo del plazo de prescripción de la acción administrativa, a la actuación inspectora primitiva o inicial. (El propio Tribunal Económico-Administrativo Central el 16 de diciembre de 1992).

La inactividad de la Administración tributaria por plazo superior a seis meses sin causa imputable al sujeto pasivo, incumpléndose por tanto el artículo 31.3 del Reglamento General de Procedimiento de la Inspección de los Tributos, niega los efectos de la interrupción del cómputo de la prescripción de cinco años, según Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 1992.

Constituye una novedad en la doctrina jurisprudencial que la suspensión de la ejecución del acto administrativo no afecte al plazo de prescripción, pues si se valorara de otro modo -se dice- equivaldría a dejar en manos de una de las partes la propia virtualidad de la prescripción (Sentencias de los días 15 de enero y 21 de mayo de 1993, dictadas por la Audiencia Nacional).

¿Estos criterios interpretativos responden al contorno normal del instituto de la prescripción o son mera retorsión para estimular a la Administración tributaria a que desarrolle su actividad en los plazos exigibles... aunque ello implique un coste a cargo de la comunidad nacional? La falta de actividad administrativa o judicial en un plazo normal está calificándose como una ilegalidad o una injusticia incluso en los Tribunales de ámbito europeo.

#### **XV. EL RECARGO DE APREMIO SIN TITULO Y SIN PROVIDENCIA**

El ambiguo régimen establecido por el vigente Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990, ha sido reconducido a términos ortodoxos por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sentencias de 4 y 6 de febrero de 1993).

He aquí un precepto reglamentario al servicio de la cacareada «agilidad administrativa» que se encuentra con el freno de la jurisprudencia al servicio del rigor en los procedimientos, que es tanto como velar por la defensa de los contribuyentes.

#### **XVI. LOS EFECTOS EXPANSIVOS DE CIERTAS NULIDADES Y SU RETROACTIVIDAD**

La nulidad de pleno Derecho de las disposiciones está produciendo los correspondientes efectos en las liquidaciones tributarias practicadas a su amparo, que se someten a revisión invocando resultan retroactivas y, en consecuencia, atentan al principio de seguridad jurídica que establece el artículo 9.3 de nuestra Constitución.

No lo ha entendido así el Tribunal Económico-Administrativo Central por su Resolución de 3 de noviembre de 1992, considerando que anulado un Real Decreto carece de fundamento legal toda liquidación tributaria que en él se sustente.

En términos similares se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sentencia de 10 de septiembre de 1992) y en el mismo supuesto, pero considerando con toda profundidad la alegada retroactividad de la norma reglamentaria, ha llegado a afirmar que «ciertamente no está prohibida por la Constitución en materia tributaria, pero siempre es atentatoria contra el principio de seguridad jurídica» según dicho precepto constitucional. También el de Galicia por Sentencia de 4 de febrero de 1993 ha explicado que declarado nulo el soporte normativo de la liquidación tributaria, también ésta deberá reputarse igualmente nula.

## **XVII. SUSPENSION DE LA EJECUCION DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS**

Una de las reglas que presiden el ordenamiento tributario establece una cierta independencia entre los procedimientos de recaudación y de reclamaciones en la vía administrativa y no tanta entre el procedimiento recaudatorio y el proceso contencioso-administrativo, aunque en este último se esté dando una evolución progresista en lo jurídico en detrimento de lo recaudatorio. Ni el impago del tributo debe condicionar su impugnación, ni la impugnación de la liquidación tributaria debe afectar a la ejecución -pago- de ella.

Sin embargo, la impugnación (reclamación o recurso) de una liquidación tributaria pone en entredicho la presunción de legalidad que el artículo 8 de la Ley General Tributaria reconoce a los actos tributarios. Y en esta reconsideración del régimen que queda apuntado, está desempeñando un importante papel la jurisprudencia. La ejecutividad inmediata es un corolario de la presunción de legalidad. Y la reclamación o el recurso contra una liquidación tributaria debe paralizar el procedimiento recaudatorio. Así nació la suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias, y ahora se da un paso más en el expresado sentido ¿La ejecutividad en lo administrativo es una potestad exorbitante de la Administración tributaria?

Entre otras muchas decisiones en vía de reclamación o de recurso se anotan cuatro de las más recientes y significativas.

La Sentencia de 27 de noviembre dictada por la Audiencia Nacional se pronuncia sobre la suspensión (jurisdiccional) de los actos de gestión tributaria interpretando el artículo 122.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en versión moderna o progresista, sin dejar de tener en cuenta la doctrina mantenida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de enero de 1992.

En esta «reinterpretación» de dicho precepto de la Ley de la Jurisdicción y a instancias, se expresa, del artículo 24 de la Constitución Española, sobre tutela judicial efectiva, se encuentra el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha según su Sentencia de 31 de julio de 1992.

El también Tribunal Superior de Justicia pero de la Comunidad Valenciana por su Sentencia de 8 de junio de 1992, ha declarado conforme a Derecho la admisión de garantías distintas de las que enumera el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas. Y el Tribunal Supremo que por su Sentencia del día 14 de octubre de 1992 establece la buena doctrina sobre la suspensión con «carácter preventivo».

En conclusión, el camino de la reforma legislativa de esta materia está abierto y ello gracias a la jurisprudencia, que, a su vez, habrá contado con las aportaciones de la doctrina científica.

### **XVIII. LAS INDEMNIZACIONES DE DAÑOS Y PERJUICIOS A CARGO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA**

No es de esta ocasión reseñar el camino que la legislación española ha recorrido desde el Código Civil (arts. 1.902 y ss.) y la Ley de 5 de abril de 1904 hasta el título décimo de la novísima Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, hoy bajo los mandatos contenidos en los artículos 106 y 121 de la Constitución Española, pero sí es oportuno anotar que son numerosas las sentencias en que se aplican los referidos preceptos legales y se matiza o delimita el ámbito de su aplicación.

Los costes o gastos ocasionados al avalar o garantizar la suspensión de la no ejecución de la liquidación tributaria, se han de indemnizar por la Hacienda Pública. Baste citar la Sentencia de la entonces Audiencia territorial de Santa Cruz de Tenerife de 17 de octubre de 1987, la del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 4 de febrero de 1993 y la del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1989. Y entre las más recientes la de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 1992.

El Tribunal Supremo ha establecido que la paralización del procedimiento mediante el pago o afianzamiento, origina una responsabilidad patrimonial en el caso de que los actos sean anulados posteriormente. Asimismo, que la Administración pública debe indemnizar por los gastos ocasionados por la Inspección estatal «en el ejercicio continuado de sus funciones» en la empresa.

La mera anulación de actos y disposiciones administrativas no debe dar lugar a indemnización de daños y perjuicios. Sí, en cambio, cuando un acto de la Administración pública produjo perjuicios que el ciudadano no estaba obligado a soportar, y siempre que exista una relación de causalidad entre el daño producido y el acto que lo causó.

Se ha llegado a condenar en costas a la Administración pública por haber instruido al particular un Tribunal Económico-Administrativo que la resolución era recurrible ante una Sala de lo Contencioso-Administrativo en lugar del Tribunal Económico-Administrativo Central, como procedía (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1986). En aquella ocasión eran de aplicación el artículo 121 de la Ley de Expropiación Forzosa y el 131 de la Ley de dicha Jurisdicción. Hoy es doctrina generalizada el que la Hacienda Pública abone intereses de demora desde que el particular realizó el ingreso en el Tesoro Público de la deuda tributaria después declarado indebida, siempre que así se solicite *ad cautelam*, es decir, antes de que se recabe su devolución (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1985). Y así muchísimos pronunciamientos judiciales que no tienen cabida en este estudio.

### **XIX. LO DISCRECIONAL ANTE LA JURISDICCION**

Aparte de que no debiera existir materia discrecional en la exacción de los tributos, aunque en excepcionales supuestos haya que acudir a los «conceptos jurídicos indeterminados», se opina que las decisiones de dicha naturaleza no deben estar vedadas en supuesto alguno a la revisión jurisdiccional.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha tenido oportunidad en fecha reciente de sentar buen criterio (13 de julio de 1991), al admitir la impugnación de un acuerdo por el que se denegaba la condonación de la sanción impuesta. Y ello con independencia de que la regulación de estas condonaciones llamadas graciabiles deba desaparecer del ordenamiento jurídico, pues la renuncia a todo recurso que se exige al contribuyente para poderla solicitar, está en abierta oposición al principio constitucional de tutela efectiva de los Tribunales jurisdiccionales (véase la Sentencia de 15 de mayo de 1992, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sobre este punto).

El Tribunal Económico-Administrativo Central por su Resolución de 27 de enero de 1993, sin embargo, declaró no recurribles las decisiones sobre condonación de sanciones tributarias salvo que en el respectivo procedimiento se incurriera en vicio que determine su nulidad o anulabilidad. Y la Audiencia Nacional (Sentencia de 30 de octubre de 1992) viene a mantener la misma doctrina cuando admite el control judicial de los elementos reglados y de los hechos determinantes del derecho a la condonación de las sanciones tributarias.

Esta clase de condonaciones pudo tener sentido cuando las propias sanciones se imponían o se determinaban según criterios un tanto arbitrarios, pero desde que este capítulo se encuentra sometido a la Ley incluso con más rigor que otros por exigencia connatural del Derecho sancionador, es obvio que la llamada condonación discrecional se suprima, evitando, además, que un Tribunal de Derecho, cual es el jurisdiccional, tenga que pronunciarse sobre materias no regladas.

La propia estimación indirecta de bases imponibles está reclamando una revisión que sin dejar de ser judicial, cuente con un cuerpo de doctrina que aun siendo ajurídica, tenga una base normativa como puede ser la estadística.

Al menos habrá que establecer baremos que transformen la «discrecionalidad» sin más, en «discrecionalidad técnica». La última reforma legal en los aplazamientos y fraccionamientos de pago de los tributos, debe ser un ejemplo a seguir, pues los acuerdos han de ser motivados y, asimismo, han de ser susceptibles de control jurisdiccional.

El principio de reducción de la arbitrariedad (Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1981) y la propia doctrina del Tribunal Supremo son contrarios a que el control judicial del ejercicio de la potestad discrecional en la Administración Pública haya de quedarse en los aspectos procedimentales o formales.

## **XX. LA COMPROBACION DE VALORES DE BIENES Y DERECHOS IMPONIBLES**

Muy numerosas han sido las decisiones que declaran la nulidad de las actuaciones comprobadoras del valor de los bienes y derechos imponibles, si no han sido motivadas. Así se ha matizado la aplicación del artículo 52 de la Ley General Tributaria. Entre una de las más recientes sentencias y, por tanto, con acarreo de la doctrina que la precedió, la del día 23 de noviembre de 1992 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. En el mismo año la del Tribunal Supremo de 30 de marzo.

Doctrina aplicable, en general, a todo informe pericial como declaró el Tribunal Supremo por su Sentencia de 17 de julio de 1992, y que la del día 29 de enero de 1993 del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ha venido a apostillar advirtiendo que tales dictámenes han de ser emitidos por técnicos cualificados (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de enero de 1993) y, desde luego, con rigor técnico (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 19 de enero de 1993).

También ha sido una aportación jurisprudencial la de exceptuar de la comprobación administrativa de valor, el resultante de la adjudicación mediante subasta judicial, por entender que no se trata de una decisión libremente consentida, aunque habría que inquirir si en la subasta judicial existió una demanda ciertamente representativa del correspondiente mercado, pues no se trata de comprobar el precio real o efectivo de la transmisión, que en la subasta judicial está fuera de toda sospecha, sino de determinar el valor -que no el precio- de mercado de la cosa transmitida. He aquí una cuestión que está pidiendo reconsideración por parte del legislador, pues, hoy por hoy, se comprueba administrativamente el valor pero no el precio.

El Tribunal Económico-Administrativo Central ya se ha zafado de la función revisora del resultado de las comprobaciones de valor por parte de la Administración tributaria, señalando que el procedimiento adecuado es el de la tasación pericial contradictoria (Resolución de 18 de noviembre de 1992). Más pronto o más tarde habrá que plantearse en toda su extensión el régimen jurídico de las comprobaciones de valor de los bienes y hechos imponible, incluso después de producirse la tasación pericial contradictoria, atribuyendo la competencia revisora a órganos colegiados de naturaleza pericial.

## **XXI. LA APLICACION DE INTERES DE DEMORA**

La aplicación del interés de demora en las liquidaciones tributarias no ingresadas en el plazo legal, acaso sea una de las cuestiones en que los Tribunales de Justicia no han tenido oportunidad de pronunciarse con arreglo al criterio que establece el artículo 355 del Código Civil, que le clasifica como «fruto civil» y, en consecuencia, se considera producido por días (art. 451 del mismo Cuerpo legal).

Por ello, está prevaleciendo la regla general que se decide por el tipo de interés de demora vigente el día que venció el plazo de pago en período voluntario y cualquiera que sea el tiempo que transcurra hasta que se satisfaga la deuda principal. Así el Tribunal Económico-Administrativo Central por su Resolución de 3 de noviembre de 1992, entre otras muchas. Y el Tribunal Superior de La Rioja que rotundamente declaró la procedencia del interés de demora desde el momento en que la deuda tributaria «debió haber sido ingresada» en las Cajas del Tesoro Público.

Se ha conseguido, en cambio, deslindar los auténticos intereses de demora -los de carácter resarcitorio- respecto de otros que, al parecer, albergan un factor sancionador, pero la Ley no acepta su devengo día a día como rige en el ámbito civil, sin que hoy su cálculo pudiera plantear problema alguno, cualquiera que sea el período de vigencia de cada tipo de interés de demora, por contar con la inestimable ayuda de los programas informáticos. He aquí cómo una sentencia jurisdiccional *sensu contrario* (apartado XIII de este trabajo), constituiría un aldabonazo para el legislador en esta materia.

Y en la línea del interés de demora a título indemnizatorio o resarcitorio, cabe preguntar si Resoluciones como la de 18 de noviembre de 1992, del Tribunal Económico-Administrativo Central, son o no correctas al admitir que los expedientes calificados de «rectificación» no dan lugar a la aplicación de intereses de demora, sobre todo en una época de altos tipos de interés

en los mercados financieros. La Audiencia Nacional por su Sentencia del día 18 de mayo de 1993 sigue el mismo criterio, si bien lo fundamenta en que no era líquida o exigible la deuda tributaria «rectificada» en virtud de la actuación inspectora de la Hacienda Pública. Ya había mantenido este criterio en su Sentencia de 17 de diciembre de 1992.

Sobre la aplicación del interés de demora a las cantidades adeudadas al Tesoro Público, aunque no constituyan deudas tributarias, véase la matizada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 28 de diciembre de 1992 (también la Sentencia Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1993).

## **XXII. LA TEORIA DE LOS FACTA CONCLUDENTIA**

Encabeza la no aplicación de la teoría de los hechos concluyentes, el artículo 102.2 de la Ley General Tributaria que advierte: «La presentación en una Oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen». Precepto que no siempre es tenido en cuenta por la larga confusión de los «hechos» y de las «calificaciones jurídicas» que en tantas vicisitudes de los procedimientos tributarios se dan, desde el impreso de las declaraciones tributarias hasta el contenido de las actas formalizadas por la Inspección de los Tributos.

## **XXIII. LA REACCION CONTRA LA «ESTANQUEIDAD»**

Agobiada la Hacienda Pública por el frente, deliberado o no, que los contribuyentes constituyen en sus relaciones con ella, surgió la doctrina de la «estaqueidad» que fragmenta por impuestos a la Administración tributaria para lograr más altos niveles de eficiencia respecto de contribuyentes que se han de diversificar tanto por las valoraciones de elementos patrimoniales como por los criterios de interpretación.

La unidad de la Administración pública tenía que abrirse paso, al menos según las grandes ramas de su actuación, entre las que ocupa un lugar preferente la tributaria, que, por otra parte, provocaba y exigía su coordinación interna, que tan esencial es para su funcionamiento.

Este objetivo lo sirve la Sentencia del día 17 de febrero de 1993, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña cuando estima que la deuda liquidada por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresa ingresado con aplicación en el Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales Onerosas no da lugar a la exigencia de intereses de demora. Ello con independencia de que la función resarcitoria que cumplen los intereses de demora, no pudo darse porque los fondos ingresados se encontraban en el Tesoro Público, aunque fuera con otra aplicación presupuestaria.

Tampoco puede admitirse que una declaración tributaria produzca los efectos que le son propios si es presentada en el Ministerio de Industria (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de noviembre de 1992).

Lamentable es la «estanqueidad» que se ha establecido entre la Hacienda General y las Haciendas Forales con los consiguientes costes para los contribuyentes.

Hay que entender, por tanto, que atrás quedan las Sentencias del Tribunal Supremo (de 3-10-1971, 28-10-1971, 20-11-1971, 23-9-1978, etc.) y las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (de 6-9-1979, 16-9-1980, 22-1-1981, 20-5-1981, etc.), que amparándose en el artículo 9 de la Ley General Tributaria (que admite la existencia de «leyes propias» de cada tributo), rompían la unidad de la Administración pública, que no dejó de proclamar, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1976. La «estanqueidad» surgió de la propia Administración tributaria al defender distintas valoraciones de bienes y derechos imponibles según el tributo a aplicar.

#### **XXIV. LA DISTINCION ENTRE «CUESTIONES» NUEVAS Y ARGUMENTOS O ELEMENTOS PROBATORIOS NUEVOS**

Se está consolidando la distinción entre «cuestiones» nuevas y argumentos o elementos probatorios nuevos, declarando que el objeto del proceso, que queda delimitado en la *petitum* y en la *causa pretendi* fijados en la demanda, no pueden ser alterados posteriormente tanto por el principio de interdicción de la indefensión, como por el de la congruencia procesal.

Distinto es que a lo largo de las vicisitudes del procedimiento y del proceso se modifiquen o amplíen los fundamentos jurídicos y las pruebas por el natural enriquecimiento de las consideraciones aportadas por las partes.

Entre otras Sentencias puede consultarse la del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña del día 18 de diciembre de 1992. Es aleccionadora la Sentencia del homólogo de Castilla y León de 12 de mayo de 1993.

## **XXV. EL ROBUSTECIMIENTO DE LA FUNCION QUE DESEMPEÑA EL DOMICILIO TRIBUTARIO COMO SEDE DEL SUJETO PASIVO EN SUS RELACIONES CON LA HACIENDA PUBLICA**

La providencia de apremio notificada en lugar distinto del domicilio de la sociedad contribuyente en liquidación, se entiende no practicada. Así lo declara el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña el día 12 de enero de 1993, corroborando la función que le asigna la Ley General Tributaria (arts. 45 y 46), al mismo tiempo que le diferencia de la «residencia» como elemento determinante de la condición de residente o no-residente respecto de la Hacienda Pública nacional.

## **XXVI. LOS REQUISITOS FORMALES ANTE LA JURISDICCION**

Los Tribunales jurisdiccionales no han conseguido todavía prescindir de los requisitos formales cuando está en entredicho la justicia material. Así en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1992, en torno al tan actual artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, por no aportarse la garantía antes de que el Tribunal Económico-Administrativo denegara la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado.

En este caso, como en otros análogos, se estima que los aspectos formales deben subordinarse al objetivo de justicia, sobre todo cuando la misma reclamación ya afecta a la presunción de legalidad de las liquidaciones tributarias que proclama el artículo 8 de la Ley General Tributaria.

## **XXVII. LA LEGALIDAD O ILEGALIDAD DE LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS**

Tal vez por la propia presión de los preceptos constitucionales, los Tribunales jurisdiccionales están siendo más propicios a examinar y pronunciarse sobre la legalidad o ilegalidad de las disposiciones reglamentarias en el ámbito tributario. Función, por otra parte, que no compete desempeñar al Tribunal Constitucional, que se ha visto en la necesidad de declarar o, mejor, de aclarar, del mismo modo -ello era obvio- que los Tribunales Económico-Administrativos no pueden pronunciarse sobre cuestiones de constitucionalidad (véase la Resolución del Tribunal Central de dicha vía de 20 de octubre de 1992).

Para cualquier cuestión sobre esta materia habrá que partir de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1992.

La Sentencia del día 7 de enero de 1993, dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, ha declarado que el establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil y que regula el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (art. 328, entre otros preceptos), no infringe los principios de reserva de Ley, de legalidad o de jerarquía normativa, pues entiende que desarrolla las previsiones de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Sin embargo, en sentido contrario se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 31 de octubre de 1991 por cuanto entendió que la determinación de la base imponible no estaba amparada en norma jurídica de rango legislativo. Mi opinión es favorable a la sentencia del Tribunal de Madrid por su propio fundamento y por lo embarullado de las consideraciones del Tribunal del País Vasco.

## XXVIII. LAS PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

Huelga cualquier referencia a la Ley General Tributaria sobre las presunciones (art. 118), pues sobre ellas existe amplia y fundada doctrina. Pero sí importa anotar que las presunciones no establecidas por la Ley, y a las que se refiere el apartado 2 del artículo 118 de dicho texto legal, cuentan con una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del día 18 de noviembre de 1992, por la que se declara que la presunción *hominis* alegada por el Inspector de Tributos actuario no puede admitirse pues en ella faltaba el «enlace preciso y directo» entre los hechos demostrados y el que se trata de establecer, todo ello según dispone el artículo 118.2 de la Ley General Tributaria siguiendo la enseñanza del artículo 1.235 del Código Civil.

Tampoco puede silenciarse la doctrina que se trata de establecer desgajando las llamadas «ficciones legales» del árbol de las presunciones.

En efecto, el Tribunal Supremo (Sentencia de 16 de noviembre de 1987) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (Resoluciones de 5 de junio y 3 y 18 de julio de 1990, así como la de 25 de marzo de 1992), han decidido que en el caso de retenciones no realizadas se está ante una ficción legal o norma de obligado cumplimiento, que es de aplicación en todo caso, y no ante una presunción que admite prueba en contrario.

Además, en toda norma legislativa ha de darse una abstracción aplicable a supuestos de hecho relativamente homogéneos (por ello las leyes son clasificadas como «regularidades estadísticas»), por lo que tienen que responder a la doctrina de la «presunción», lo cual no sucede con la «ficción legal» que se emparenta con lo arbitrario.

## **XXIX. LAS CONTESTACIONES ADMINISTRATIVAS A LAS CONSULTAS**

La valoración jurídica de las «contestaciones» de la Administración tributaria no-vinculantes para esta última, no plantea -o no debe plantear- cuestiones, ni dudas después de la última redacción del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

Sólo tienen carácter informativo para el contribuyente y, por consiguiente, no cabe recurso alguno contra ellas por parte del consultante, aunque sí son impugnables -es obvio- los actos administrativos dictados se ajusten o no a ellas (por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 1993, y en el mismo sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de mayo de 1992).

Sin embargo, como tales «contestaciones» de algún modo condicionan las actuaciones incluso de la Inspección de los Tributos, suscitan razonadas críticas y aun rechazos teniendo en cuenta su endeble origen normativo: Subdirecciones de la Dirección General de Tributos.

Naturalmente no podrá pretenderse el reconocimiento de una exención tributaria mediante el ejercicio del derecho a la consulta que ofrece el artículo 107 de la Ley General Tributaria (véase la Sentencia de 29 de junio de 1992 de la Audiencia Nacional).

Es más, aunque la contestación fuera vinculante para la Administración de la Hacienda Pública, haya sido o no publicada en el «Boletín Oficial del Estado», no tiene otro valor jurídico que el de un criterio sobre aplicación de una determinada norma jurídica (Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de abril de 1992), por lo que en todo caso hay que esperar a que se acuerde el acto de liquidación tributaria para decidir sobre su impugnación. Y aun en la hipótesis de que la consulta hubiese recogido en su concepto todos los elementos integrantes del respectivo hecho imponible, la constestación de la Dirección General de Tributos no puede mediatizar, ni menos imponer la sentencia a dictar por la Sala de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa como acaba de suceder anulando un fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central (Audiencia Nacional, Sentencia 18-5-1993).

## **XXX. LA CONDENA EN COSTAS PROCESALES**

En la doctrina reciente de las Salas de lo Contencioso-Administrativo se advierte una saludable evolución al aplicar lo dispuesto en el artículo 131 de su Ley reguladora a la Administración Pública.

En algún caso (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 19 de noviembre de 1992) no parece que la conducta de la Administración tributaria fuera verdaderamente temeraria. Y en otro es plenamente razonable por haber omitido elementales garantías debidas al administrado (Sentencia de 26 de enero de 1993 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia).

Es aleccionador el fallo dictado por el mismo Tribunal Superior el día 19 de enero de 1993, en que las costas se impusieron a la sociedad mercantil que recurría por su falta de rigor jurídico en la interposición y formalización del recurso contencioso-administrativo.

### **XXXI. CONSIDERACIONES FINALES**

Como el saldo final no es enteramente positivo para el legislador, ni para la potestad reglamentaria, parece oportuno exponer algunas reflexiones finales sobre el ejercicio de las expresadas funciones normativas en una época en que, acaso, por vez primera en la Historia de la Hacienda Pública española, las reformas tributarias no fueron exclusivamente orgánicas o administrativas, sino que, simultáneamente, se introdujeron o ensayaron reformas materiales intentando que las «palabras» se transformaran en «obras», es decir, que la «apariencia jurídica» del «Boletín Oficial del Estado» se convirtiera en «realidad social» mediante la determinación de bases imponibles reales y el pago de las deudas tributarias liquidadas conforme a la Ley.

El ordenamiento jurídico-tributario español se encuentra mediatizado en su evolución y en su perfeccionamiento por dos criterios en cierta medida contrapuestos. De un lado, por la lucha contra el fraude fiscal, que, como ha declarado el Tribunal Constitucional, «es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los Poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria». De otro lado, por la observancia de los principios y los preceptos constitucionales que velan por los derechos fundamentales del ciudadano y, por consiguiente, de los sujetos pasivos tributarios en sus tres condiciones de contribuyente, de sustituto del contribuyente y de retenedor.

Asimismo, no han sido ajenas a las modificaciones del ordenamiento jurídico-tributario en estos últimos años, las reacciones del legislador y de los sujetos pasivos tributarios ante el crecimiento de la presión fiscal efectiva, esto es, de la que incide en los sectores de la población que conseguían eludir en importantes cuantías la exacción de los correspondientes impuestos. Elusión que se lograba, y todavía se logra, acudiendo a determinados comportamientos como son el abuso de las formas jurídicas, el fraude de Ley y los negocios jurídicos indirectos o fiduciarios, además de las sociedades instrumentales con artificiales residencias en ciertos países. Y el legislador se encuentra en la tesitura de poner coto a las actuaciones de los

particulares próximas a la infracción tributaria, bien intentando obstruir o taponar las fisuras normativas que invitan a la aplicación desaforada de la economía de opción, bien acudiendo a advertencias impropias de un país culto, al mismo tiempo que procura respetar los principios constitucionales de seguridad jurídica, de igualdad, de generalidad y de irretroactividad, pero más en sus desarrollos formales que en su articulación sustantiva.

Y en esta desigual batalla que nos recuerda la del cañón y la coraza, la Ley pierde la serenidad y hasta su dependencia de la Justicia, adoptando medidas que carecen de justificación, como, por ejemplo, el tratamiento de las minusvalías en el año 1985 o la vuelta al tipo marginal superior del 56 por ciento en el Impuesto sobre la Renta, con una Administración tributaria que no contaba, ni cuenta, con otros apoyos que los de las retenciones y las sanciones en régimen de pedrisco.

Valgan las anteriores consideraciones en descargo del legislador tributario, pero no puede ser totalmente exculpado si atendemos a la jurisprudencia que sus normas han provocado.

## **XXXII. LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

Se ha anunciado una reforma de la Ley General Tributaria que está vigente desde el día 1.º de marzo de 1964. Esta Ley supo elaborar la nomenclatura tributaria que sin desdoro vienen utilizando el legislador, los Tribunales y la potestad reglamentaria. También facilitó los esquemas de regulación de los distintos impuestos como si su mensaje fuera el de un código, aunque sólo es una Ley ordinaria, si bien básica, y, además, preconstitucional.

Sin embargo, no ha incurrido en inconstitucionalidad sobrevenida. El único artículo de la Ley General Tributaria que el Tribunal Constitucional ha rechazado por su Sentencia del día 14 de mayo de 1992, ha sido el 130, que, precisamente, fue objeto de nueva redacción por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988. Y se declara que la modificación es contraria a la Constitución no por ser poco o nada respetuosa con el Poder Judicial -«los Jueces de Instrucción autorizarán», decía imperativamente-, sino por estar contenida en una Ley anual de Presupuestos Generales del Estado. Es más, el artículo 115.4 del Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990, más prudente, se limitó a disponer: «... se solicitará del Juez de Instrucción ...».

Se ha de anotar que el panorama de nuestro actual ordenamiento jurídico-tributario está denunciando imprecisiones o regulaciones en las que la Ley no responde a criterios jurídicos o que son fruto de medidas aisladas que se han injertado con «urgencias», que, no obstante,

dejan sin explicar el vehículo utilizado (Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado), así como la falta de técnica legislativa y de corrección de estilo. Entre las materias más necesitadas de estudio y sistemática ordenación:

- El régimen de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta.
- La regulación de los intereses de demora a cargo de los sujetos pasivos tributarios.
- El régimen de las entidades exentas sometidas a retención por los rendimientos de capital mobiliario por ellas devengado o percibido.
- El tratamiento legislativo y reglamentario total de las entidades colectivas aludidas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, precisando si son sujetos pasivos por deuda ajena y, en su consecuencia, se han de imputar ingresos y gastos a sus miembros para determinar los rendimientos netos de cada uno de ellos conforme a las normas reguladoras del impuesto que les sea aplicable, quedando ellas excluidas de retenciones a cuenta.

En otra alternativa podría resucitarse el gravamen de las unidades económicas sin personalidad jurídica, siempre que realicen actividades empresariales o lucrativas en general (por ejemplo, las llamadas comunidades de bienes societarias).

- Admitir que las sociedades de profesionales, artistas o deportistas sólo son titulares de los rendimientos íntegros obtenidos por sus miembros (personas físicas), sin que estos últimos queden exonerados de las obligaciones materiales y formales que les alcancen como tales profesionales, artistas o deportistas. Este deslinde de actividades sería, asimismo, de aplicación al describir el objeto societario de las aludidas entidades jurídicas.
- Establecer que las sociedades civiles con personalidad jurídica sean consideradas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a los solos efectos de aplicación del régimen de transparencia fiscal. Si estas sociedades carecieran de personalidad jurídica se entenderían citadas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria.
- Definir la condición «sin ánimo de lucro» a efectos de la imposición directa, siguiendo el criterio, *mutatis mutandis*, que ha establecido la reciente Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Volviendo a la actualización de la Ley General Tributaria se ha de reconocer que han desaparecido instituciones como la del Jurado Tributario y se ha prescindido de la colaboración social de los contribuyentes en la gestión tributaria; se han modificado los regímenes de determinación/estimación de bases imponibles; la Constitución ha modificado indirectamente

capítulos tan importantes como el de los principios generales de las normas tributarias; se ha introducido la figura del retenedor que tan trascendental papel cumple en la recaudación anticipada de cuotas tributarias no liquidadas, etc., y todo ello reclama una reconsideración total de su texto recogiendo las orientaciones de la Jurisprudencia.

Por otra parte, acaso haya llegado la hora de distinguir con rotundidad la regulación de los impuestos, íntegramente sujetos al principio de capacidad económica, y la de las tasas y contribuciones especiales, sometidas, predominantemente, al principio de beneficio o equivalencia económica. Asimismo, se opina que la Constitución deberá tener mayor presencia en la Ley General Tributaria. La valoración de la prueba y el régimen jurídico de las operaciones de comprobación del valor de los bienes y derechos imponibles, incluida la tasación pericial contradictoria, están necesitados de mayor coherencia y proyección total siempre desde los principios del Derecho, no desde la legalidad formal de una votación mayoritaria y episódica.

La condición administrativa de los Tribunales Económico-Administrativos ha de ser reforzada para que la aplicación de la *reformatio in peius* no ofrezca dudas sobre su procedencia, con audiencia y demás garantías para el reclamante en dicha vía. Cuando el propio Tribunal Central se escuda en que el derecho -justo- no había sido alegado por el interesado, y, por ello, no podría resolver sobre lo justo de la petición, está reconociendo que la *reformatio in peius* le habría legitimado para pronunciarse como lo hacía. Es hora de que la justicia administrativa se imparta sin condiciones que la deterioran y aun la niegan. De no hacerlo así estará caminando a su caracterización como potestativa.

Es preciso, en fin, incorporar a la Ley General Tributaria las reglas que el tratamiento informático con sus programas ha establecido en las relaciones internas de la Administración tributaria y en las de ésta con los particulares, sean o no sujetos pasivos tributarios. La conciencia colectiva y los comportamientos de los ciudadanos de hoy son muy distintos de los que prevalecían en el año 1963, aunque mucho más haya que avanzar y, para ello, nada mejor que la ejemplaridad de quienes en primer lugar están obligados a ser ejemplares (políticos y funcionarios públicos).

De todos modos, la revolución normativa y jurisprudencial «pendiente» en materia tributaria ha de discurrir por la radical diferenciación de los hechos y las calificaciones jurídicas y, también, sobre su efectiva aplicación que, a su vez, exigirá una total reconsideración de la estructura orgánica y funcional de la Administración tributaria, así como de las remuneraciones de los funcionarios a su servicio, sin perder de vista que, por ejemplo, el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 25 de noviembre de 1992 ha afirmado que la discrepancia en Derecho excluye la culpabilidad.

Pero 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. De este modo, se mantendrían la sistemática, las definiciones y el lenguaje de la Ley General Tributaria, incluso con la actual numeración de los artículos que sobrevivieran.

Esto es, se continuaría el proceso propio de cualquier codificación que nunca puede entenderse cerrado, ni concluido, y la Ley General Tributaria seguiría recibiendo el aliento, la interpretación y las soluciones de los jueces y de los autores en su función creadora del Derecho Tributario, así como los valores culturales y las vivencias que cada día surgen de nuestra conflictiva pero espléndida realidad social, en un pueblo al que se ha hecho perder la confianza en sí mismo, y ello sucede cuando, al parecer, se le devuelven sus responsabilidades colectivas.

Y siempre la LEY al servicio del DERECHO.