

## SÚBDITOS FISCALES O LA REFORMA EN CIERNES DE LA LGT

**J. Andrés Sánchez Pedroche**

*Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

---

### EXTRACTO

El Anteproyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria introduce una serie de medidas tendencialmente dirigidas a reforzar las potestades de la Administración y taponar las vías por las que la interpretación jurisprudencial venía sentando criterios favorables a los derechos de los contribuyentes. A resultas de la definitiva tramitación parlamentaria, muchas de las previsiones introducidas en el Anteproyecto incurren en contradicción con los principios constitucionales y favorecerán por ello a buen seguro la litigiosidad tributaria.

**Palabras claves:** reforma, Ley General Tributaria, derechos y garantías de los contribuyentes, prescripción y delito contra la Hacienda Pública.

---

*Fecha de entrada: 08-10-2014 / Fecha de aceptación: 27-10-2014 / Fecha de revisión: 06-11-2014*

## TAX SUBJECTS OR REFORM BUDDING TGL

**J. Andrés Sánchez Pedroche**

---

### **ABSTRACT**

The Draft Bill on the Tax General Law Reform contains a number of measures the purpose of which is twofold: to increase the Tax Authority powers and to block channels in order to prevent Courts of Justice from passing sentences in favour of taxpayers rights. Pending further parliamentary procedure, the Draft Bill contains many provisions which are contrary to constitutional rights. Therefore, we can expect a tax litigation increase.

**Keywords:** reform, Tax General Law, taxpayers rights, prescription and tax fraud.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. El Anteproyecto de reforma de la LGT para el año 2015. Análisis de los aspectos más polémicos de su articulado

## I. INTRODUCCIÓN

Hace ya algún tiempo, con ocasión de la promulgación de los trabajos preparatorios de la reforma operada en la LGT que alumbraría la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, tuve la oportunidad de publicar un estudio donde manifestaba mi contrariedad ante el sesgo impreso a la reforma tributaria, volcada exclusivamente, y cada vez más, en la atribución de potestades a la Administración Tributaria<sup>1</sup>. Como podrá comprobar dentro de un instante el amable lector, tal tendencia es la que sigue el redactor del Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT que verá su luz, si nadie lo remedia, a lo largo del próximo año 2015<sup>2</sup>. Tales hechos no suponen sino la constatación del regreso de una concepción jurídica del tributo que se pensaba parcialmente superada. Como es sabido, la configuración jurídica del instituto tributario ha atravesado distintas fases históricas, donde tres grandes tendencias caben destacar: la tesis de la relación de poder, la teoría de la relación obligacional y, por fin, la del procedimiento de imposición. La primera de ellas (defendida fundamentalmente por autores alemanes de la talla de LABAND, GNEIST, JELLINEK y OTTO MAYER) consideraba, sin más, que el tributo no albergaba ni respondía a ningún ideal de justicia, sino que era la pura potestad de imperio del Estado su único fundamento. Por el contrario, en la segunda década del siglo XX, y como reacción a esas tesis autoritarias de la relación de poder, se articuló la idea del tributo como relación jurídica obligacional, en cuya virtud, la Ley que establece aquel confiere a la Hacienda Pública un derecho de crédito, similar al que correspondería a una deuda entre particulares, pues las potestades administrativas otorgadas para la gestión tributaria no son sino mera ejecución de la Ley (HENSEL, GRIZIOTTI, NAWIASKY, GIANNINI y BLUMENSTEIN). Por fin, la tesis del procedimiento de imposición (ALESSI, MAFFEZZONI, FANTOZZI, MICHELI, FEDELE) entiende que lo característico y definitorio del tributo no es la obligación, sino la existencia de un procedimiento de imposición, cuyo único fin es la obtención del ingreso, resaltando en este caso la pluralidad de obligaciones formales de todo tipo a satisfacer por el contribuyente y presentando a la Administración como titular de un poder-deber.

<sup>1</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de Modificación de la normativa Tributaria y Presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 11, junio, 2012, pág. 101 y ss. Una tendencia que se había manifestado paulatinamente con las sucesivas y constantes reformas de la LGT, pero que adquirieron carta de naturaleza con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Sobre este particular, *vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pássim. y VV. AA.: *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CALVO VÉRGEZ, J. (directores) Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2013, pássim.

<sup>2</sup> El texto del Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, presentado a la opinión pública el 23 de junio de 2014, consta de un artículo único con 58 apartados, 2 disposiciones adicionales, 1 disposición transitoria única y 8 disposiciones finales. El citado texto normativo modifica, además de la LGT, la Ley de Enjuiciamiento Criminal, mediante la introducción de nuevos artículos: 614 bis, 614 ter y 999. Asimismo, se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando en determinados preceptos de carácter ordinario, de forma tal que, de advertirse por la AEAT la posible concurrencia de delito de contrabando, las actuaciones administrativas puedan continuar, salvo, en su caso, el procedimiento sancionador que ya se hubiese iniciado, como consecuencia de la imposibilidad de concurrencia de sanciones. Por fin, se modifica también la LJCA, mediante la introducción de dos nuevas disposiciones adicionales (novena y décima). En cualquier caso, conviene advertir ya desde el principio que la reforma pretendida es de enorme calado.

Pues bien, desde hace ya algunos años (concretamente a partir del año 2003, pero especialmente del año 2006 en adelante), parece que lo decisivo es la voluntad de uno de esos dos sujetos de Derecho (Administración-contribuyente) manifestada en una orden de la primera y el sumiso acatamiento del segundo. Poder ordenar y tener que obedecer parece el lema de la nueva imposición; y ello, como ha observado bien la doctrina, ha tenido respaldo en la legislación más reciente, volcada obsesivamente en la «atribución de más y más poderes a la Administración Tributaria como vía primordial para atajar el fraude, así como en nuestra más alta jurisprudencia, que ha tratado de legitimar esta vía más allá, en nuestra opinión, de lo que la razón, el sentido común y la idea del Estado democrático de Derecho aconsejan»<sup>3</sup> y que, como natural consecuencia, ha implicado que «el Derecho Tributario no asuma su verdadero papel de instrumento necesario en la resolución de conflictos sociales, sino como un mecanismo de provocación de los mismos»<sup>4</sup>.

Ahora bien, resulta profundamente contradictoria una legislación dirigida a impulsar, potenciar y ampliar la iniciativa y el margen de decisión de la Administración Tributaria, con una realidad que apela a los contribuyentes como única fuerza motora de su viabilidad. Si además se tienen en cuenta otros factores como el nivel de incentivos económicos y retributivos de los funcionarios o el escasísimo e irrelevante peso de la deuda tributaria descubierta a contribuyentes no registrados anteriormente por la Administración, podemos hacernos una idea de los problemas prácticos que la aplicación de las recientes reformas de la LGT comporta. Tal es el caso de la inseguridad jurídica que genera la interpretación de unas normas oscuras que, en manos de una Administración tan robustecida de poderes, acaba confundiendo a unos contribuyentes obligados a convertirse no ya en conocedores del mandato contenido en el precepto (algo extraordinariamente difícil en tantas ocasiones), sino también en sabedores de las tesis administrativas que se acabarán aplicando y aun en precavidos adivinos de la antítesis que deberán defender ante los Tribunales si deciden asumir el riesgo de dicha interpretación para plasmarla finalmente en sus autoliquidaciones<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 154.

<sup>4</sup> El propio FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 178, acaba lamentándose de tal estado de cosas, señalando literalmente lo siguiente: «me atrevo a afirmar que los resultados recaudatorios de tales litigios no compensarán en absoluto la incertidumbre derivada para todos los agentes económicos de la aplicación generalizada al campo tributario de la teoría iusprivatista de los negocios anómalos que hará que todos tengamos que aconsejar a los contribuyentes la realización de los actos conforme a su forma más gravada para eludir los peligros de tal aplicación».

<sup>5</sup> Deberían recordarse aquí las palabras de HENSEL, cuando aludía al elevado deber de interpretar rectamente la norma sin atisbo de extralimitación o interés fiscal alguno: «la autoridad financiera en el procedimiento de comprobación es un órgano provisto de soberanía, tiene la misión de poner en movimiento y desarrollar el procedimiento, y debe por ello tutelar enérgicamente las pretensiones legales; no puede pretender lo que exceda de estas. Ello vale incluso si las declaraciones del deudor del impuesto puedan dar ocasión a exigir más de lo autorizado por la ley. En tales casos la autoridad tributaria tiene el deber de verificar las manifestaciones del obligado incluso a favor de este. Si de ello o de otros hechos nacen dudas que hablen a favor del deudor, la autoridad está obligada a realizar comprobaciones que pueden redundar en posible desventaja propia. Resulta así para la autoridad tributaria el *nobile officium* de procurar que las ventajas concedidas por la ley puedan ser gozadas también eficazmente por contribuyentes inexpertos» (HENSEL, A.: *Diritto tributario*, trad. italiana de la obra alemana por JARACH, D., Giuffrè, Milán, 1956, pág. 240).

Las manifestaciones más concretas de esa afirmación del reverdecimiento de la teoría de la relación de poder, como explicación más plausible del panorama tributario actual, pueden sucintamente condensarse en los siguientes puntos:

- a) Las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes no se rigen por las mismas normas generales que pautan las relaciones entre los ciudadanos y el resto de las Administraciones Públicas, sino por un Derecho específico que remarca la especialidad que sigue rodeando a la materia tributaria (en un voto particular del Magistrado del Tribunal Supremo, D. Manuel Vicente Garzón Herrero a la STS de 23 de mayo de 2006, se alude gráficamente al «Guantánamo tributario» y al «panteísmo reglamentario en materia tributaria»). Tal circunstancia comporta ciertamente un clima enrarecido donde tanto la Administración como el contribuyente experimentan su adverso influjo: la primera percibiendo a este como un potencial defraudador o como un súbdito, no como a un ciudadano, el segundo, intuyendo que la Ley no le otorga el mismo amparo que le atribuiría si se relacionase con cualquier otro órgano de la Administración del Estado.
- b) La existencia de un ordenamiento tributario confuso –se ha llegado a hablar de ambigüedad calculada de las disposiciones normativas<sup>6</sup>–, extraordinariamente lábil y casuístico hasta el paroxismo, que choca frontalmente con el hecho de que haya de ser precisamente aplicado por un contribuyente carente de la formación técnica y de los conocimientos jurídicos suficientes como para predecir si la aplicación de esa normativa, poco clara, insisto, será o no aceptada por el funcionario de la AEAT encargado de tutelar las incontables y muy onerosas obligaciones formales que se trasladan al ciudadano.
- c) La enorme libertad interpretativa de que goza la Administración Tributaria respecto de unas normas cuya génesis corresponde precisamente a los propios funcionarios de la DGT, al ser estos los encargados de redactar los Proyectos de Ley de modificación de la normativa tributaria y de apoyar y supervisar la tramitación parlamentaria que los hacen posibles.
- d) Las anchurosas facultades que la normativa otorga a la Administración –de ejercicio no exento de discrecionalidad– dirigidas a obtener todo tipo de información.
- e) El abundante número de presunciones y ficciones que, justificados en aras del interés general o de la lucha contra el fraude fiscal, no protegen otra cosa –en la mayoría de los casos– que la propia comodidad de la Administración.
- f) La existencia de una Administración dotada de facultades revisoras exorbitantes materializadas en distintas y sucesivas vías hasta tanto la controversia tiene acceso a los Tribunales de justicia (piénsese, por ejemplo, en los recursos de alzada que pueden interponer los Directores de Departamento de la AEAT o los Directores

<sup>6</sup> CASADO OLLERO G., et ál., *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1989, pág. 675.

Generales del Ministerio de Hacienda contra resoluciones de los TEAR, estimatorias de las pretensiones de los contribuyentes).

Ahora bien, y la pregunta surge de inmediato, ¿el otorgamiento de tan amplias facultades de todo tipo a la Administración Tributaria constituye garantía de la eficacia de su actuación, especialmente en la esfera de aquellos defraudadores que se mantienen extramuros del sistema? De entrada contestar a tan relevante interrogante debería hacernos reflexionar sobre la bondad del trueque entre garantías o derechos por mayores índices de recaudación y de eficiencia administrativa, pero estoy persuadido que tal silogismo no se cumple y que el reforzamiento de esas potestades no se ha visto acompañado de mayores cotas de eficacia, por mucho que los responsables políticos de turno saquen pecho cada año aludiendo al mayor fraude descubierto. Un fraude dudoso –no cobrado, es decir, no ingresado en las arcas públicas en su inmensa mayoría– que pende ante los distintos Tribunales revisores y que se deriva de alambicadas interpretaciones realizadas por los órganos de Gestión e Inspección de los Tributos, al amparo de la confusión reinante provocada por la oscura redacción de las normas que, en muchas ocasiones, descansan en criterios hermenéuticos rabiosamente formales.

El informe MIRRLEES pone el dedo en la llaga señalando lo siguiente: «uno de los problemas centrales que se ha planteado al tratar la elusión de los impuestos en el Reino Unido, ha sido la propensión de los gobiernos a atacar los síntomas –aprobando siempre medidas adicionales anti-elusión dirigidas a combatir esquemas de elusión concretos– en lugar de hacer frente a la causa subyacente que, a menudo, es la falta de claridad o de consistencia de la base imponible. Parafraseando a LORD KALDOR: "la existencia de una elusión impositiva generalizada es evidencia de que es el sistema, no el contribuyente, el que tiene necesidad de reformas"»<sup>7</sup>.

¡Cuánta razón! y creo que a todos les sonará la música: los Gobiernos pasan, dictan y desarrollan programas para luchar contra el fraude fiscal y cuando se produce un cambio de signo político en el poder, el fraude sigue ahí, en cotas similares a las que presentaba al inicio de cada legislatura. La realidad invita, por tanto, a considerar que para combatir el fraude fiscal se necesitan otros instrumentos más allá de las políticas puramente represivas o aquellas obsesionadas con otorgar más y más potestades a la Administración. Convendría no olvidar, por otra parte, que para este menester se necesita una ejemplaridad en el comportamiento público de la que tampoco podemos precisamente presumir.

---

<sup>7</sup> Se trata de la última y más rigurosa evaluación del sistema fiscal inglés, promovida por el Institute for Fiscal Studies del Reino Unido y presidido por el Premio Nobel de Economía, JAMES MIRRLEES. Como es sabido, el Informe MIRRLEES posee un enfoque predominantemente económico de la materia fiscal. Parte del hecho de que todo impuesto genera unas distorsiones que alteran el comportamiento de los diversos agentes de la economía en cuanto a sus decisiones de consumo, ahorro e inversión, así como en relación con los incentivos al trabajo, de manera que, en aras de la eficiencia económica, postula el diseño de un sistema tributario que evite o reduzca al máximo tales distorsiones. El Informe no ignora la relevancia de otros posibles enfoques a la hora de analizar la idoneidad de una estructura fiscal y de plantear su eventual reforma. La perspectiva jurídica, por ejemplo, resulta fundamental a este respecto. Sin embargo, dado un determinado contexto social, político e institucional, de lo que trata el Informe, como queda dicho, es de sugerir las medidas que considera adecuadas para mejorar la eficiencia económica como objetivo central.

## II. EL ANTEPROYECTO DE REFORMA DE LA LGT PARA EL AÑO 2015. ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS MÁS POLÉMICOS DE SU ARTICULADO

A continuación analizaremos algunas de las más llamativas previsiones contenidas en el Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT que, de no remediarlo el Parlamento a lo largo de su próxima tramitación legislativa (cuando se convierta en Proyecto de Ley), verán la luz en breve. Al hilo de su sintético resumen, haremos sucintamente las reflexiones oportunas, no sin antes advertir que su propia Exposición de Motivos resume en tres los objetivos pretendidos. En primer lugar, reforzar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad para lo que se dice es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario. En segundo término, prevenir el fraude fiscal incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Y por fin, incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración. Como haremos notar a continuación, no creemos que vaya a lograrse ninguno de ellos.

### **1. Artículo 12.3: Se reconoce la facultad de dictar disposiciones interpretativas y aclaratorias, además de al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, al órgano con competencia en la iniciativa legislativa (DGT), que serán obligatorias para los órganos de aplicación de los tributos**

Si bien no cabe formular una objeción material ante el fondo del asunto –pues al fin y al cabo supone extender la facultad de la que ya dispone la DGT a través de las consultas tributarias a un supuesto equiparable, eso sí, en el que no ha existido iniciativa de un contribuyente para suscitar la cuestión– esta previsión rompe con el sistema tradicional de fuentes, al atribuir esta facultad cuasi normativa (del más bajo rango, todo hay que decirlo) a un órgano administrativo que carece de atribuciones normativas según la distribución competencial realizada por la CE. Se trata, por lo tanto, de un precepto de dudosa constitucionalidad, que bien se podría haber articulado de otro modo, atribuyendo a la DGT la facultad para emanar consultas sobre la interpretación de la norma tributaria, sin necesidad alguna de previa pregunta por parte de los contribuyentes o las asociaciones profesionales. Con ello, además, se refuerza la posición de primacía de ese centro directivo del Ministerio de Hacienda frente a otros eminentes órganos, como el TEAC, encargado también de sentar criterio administrativo ante los distintos litigios entablados por los contribuyentes. Hemos de recordar a este respecto que el artículo 243 de la LGT, ya contempla el llamado recurso extraordinario para la unificación de doctrina, cuyo único legitimado es el Director General de Tributos para todos aquellos casos en los que este muestre su desacuerdo con la doctrina emanada por el TEAC y que, de otra forma, constituiría doctrina vinculante para el resto de los TEA y para la propia Administración Tributaria (tal posibilidad la introdujo la reforma operada en la LGT en el año 2003, con el fin de resolver los problemas que planteaba en la práctica la coexistencia en el ámbito tributario de contestaciones a consultas vinculantes para el resto de la Administración Tributaria, ex artículo 89 de la LGT por parte de la propia DGT, pero que no podían ni debían vincular a los órganos económico-administrativos, pues de otra forma la independencia funcional de estos

quedaría seriamente en entredicho). Como quiera que en la actualidad la LGT predica el carácter vinculante de las consultas emanadas por la DGT, los problemas que podían surgir en la práctica entre la exégesis de la DGT y la del propio TEAC, alentaron la creación de un recurso novedoso, con el fin de que las posibles contradicciones pudieran ser resueltas.

Con la nueva regulación, por lo tanto, puede ponerse en evidencia la incoherencia consistente en que un órgano que, no lo olvidemos, no es superior jerárquico del TEAC, pueda dictar la interpretación que habrá de seguir este. Ello implicaría un inequívoco desajuste interno, que podría evitarse si el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, como superior jerárquico de ambos centros directivos, emanara la orden interpretativa correspondiente (extremo este ignoto en nuestro reciente panorama tributario). La nueva previsión, por lo tanto, además de inconveniente, revela las apetencias últimas de algunos órganos administrativos que pueden poner en entredicho la trabazón lógica del propio diseño orgánico de la Administración Tributaria.

## **2. Artículo 15.3: Se prevé la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando, antes de la declaración, exista criterio de la Comisión ad hoc prevista normativamente. A estos efectos, se establece una obligación de publicación de las resoluciones de la citada Comisión. Se prevé, finalmente, la posibilidad de que la Comisión emita dictámenes a petición de la Administración Tributaria, sin necesidad de que se refieran a un supuesto concreto**

Podría omitirse el comentario de esta previsión normativa de modificación, por una simple razón: el procedimiento para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria ha sido un solemne fracaso. Imaginamos que la posibilidad de sancionar constituye además una invitación a su uso, aunque la práctica demuestra que la Administración Tributaria prefiere orillar este instrumento, optimizando al máximo la aplicación del principio de calificación y la simulación, dejando prácticamente vacío de contenido el instituto jurídico del fraude a la ley tributaria. Estoy persuadido que hubiera sido más sencillo y de infinita mayor utilidad, sentar los límites de esta cláusula general anti-abuso frente a la calificación y la simulación, aunque doctrinalmente estén ya suficientemente bien delimitados. Desde luego, la previsión normativa debería contener un detalle mucho más completo de la forma y el lugar en el que se publicarán los acuerdos de la Comisión.

Por otra parte, convendría no perder de vista que los acuerdos de dicha Comisión tendentes a la imposición de sanciones (un muerto nunca bien enterrado que resucita con ocasión de cada reforma de la LGT<sup>8</sup>), debieran ser firmes y definitivos, pues solo si su criterio, vertido en la correspondiente liquidación, fuese confirmado por las sucesivas instancias revisoras, la sanción podría entenderse legalmente impuesta. En otro caso, nos encontraríamos ante un tremendo sinsentido: que se pudiera sancionar por haberse seguido un criterio que no ha sido confirmado, ni siquiera para aquel a quien inicialmente se planteó su aplicación.

---

<sup>8</sup> Nótese además que la redacción del precepto es imperativa («procederá»), de forma tal que se obliga a la imposición de la sanción en todo caso, sin dejar margen alguno para valorar la procedencia en cada caso concreto del instituto sancionador.

Asimismo, la posibilidad de que la Comisión emita dictámenes a petición de la Administración, sin que se refieran a supuesto concreto alguno, debe ser rechazada de plano, no por capricho, sino porque atenta a la más elemental seguridad jurídica. En un procedimiento contradictorio, como es el actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la declaración se produce después de haber recabado toda la información y explicaciones del obligado tributario (incluso a través de sus propias alegaciones). En este dictamen, al suprimirse toda la participación del sujeto pasivo, se ofrecerán por una parte exclusivamente las explicaciones tendentes a justificar por qué existe fraude de ley, con el consiguiente riesgo de que las comprobaciones posteriores tiendan a troquelarse bajo el mismo modelo, para hacerlas entrar en la horma de esa declaración previa, limitando la contradicción y posibilidades de defensa del contribuyente, con grave menoscabo de sus más elementales derechos y garantías<sup>9</sup>. Finalmente, y aunque no aparezca en el Anteproyecto de Ley, debe llamarse la atención de algo que no se explicita pero que podría inferirse por la propia Administración, cual es la tentación de suprimir el dictamen individualizado para cada supuesto de conflicto, bajo el alegato de que existe una coincidencia fundamental con lo resuelto en casos anteriores, pues esta incorrecta y previsible metodología futura, no haría sino ahondar en el desequilibrio antes apuntado de las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

### **3. Inexistencia de referencia alguna al artículo 27 de la LGT: No estaría de más remarcar la conveniencia de que se hubiera introducido en el artículo 27 de la LGT un trámite de audiencia previo a la imposición de los recargos por presentación extemporánea, con el objeto de evitar los actuales automatismos en su aplicación**

Efectivamente, en la vigente redacción de la LGT, los referidos recargos del artículo 27 no necesitan de un procedimiento específico de aplicación, de tal manera que, verificado el cumplimiento de su presupuesto legal (consistente, básicamente, en la presentación *voluntaria* aunque *extemporánea* de declaraciones o autoliquidaciones tributarias), la Administración Tributaria correspondiente procederá a su imposición en un solo acto (normalmente incluido en la propia liquidación tributaria que se notifica al obligado), sin concesión de trámite de audiencia previo que permita al contribuyente explicar su actuación. Esta forma de proceder puede generar situaciones injustas si se compara con la consecuencia natural que se deduce del incumplimiento de cualquier norma tributaria: la imposición de sanciones tributarias a través de la incoación del oportuno procedimiento sancionador tributario, donde el contribuyente tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y oponer algún motivo válido que enerve su *apriorística* e *hipotética* responsabilidad sancionadora. Consecuentemente, pueden darse casos en que sea preferible la instrucción de un expediente sancionador a la aplicación automática de un recargo por presentación extemporánea. Por ello, hubiera sido conveniente haberse planteado la oportunidad de establecer un procedimiento específico de imposición del referido recargo que

<sup>9</sup> El Informe al Anteproyecto de la Ley del CGPJ, de 30 de septiembre de 2014, página 6, advierte expresamente de tales peligros, considerando la regulación prevista como una «norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aun reglamentaria, sino por la decisión de un órgano de la Administración en base a una suerte de identidad fáctica. Lo que significa una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio».

permitiese al obligado tributario justificar su comportamiento tributario y, en última instancia, evitar la aplicación del mismo. Porque, en definitiva, y como ya tiene reconocida la Audiencia Nacional, entre otras, en su Sentencia de 5 de diciembre de 2012: «(...) la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo. No compartimos, por tanto, la tesis que parece derivarse de las resoluciones recurridas según la cual el recargo es exigible al cumplidor tardío siempre que presente su declaración fuera de plazo y con independencia de la causa que haya provocado el retraso. Este sistema de responsabilidad objetiva o por el resultado (descartado ya por el legislador en el ámbito sancionador estricto) no puede admitirse tampoco, a juicio de la Sala, en la aplicación de una medida como la que nos ocupa, que, aunque destinada a disuadir al contribuyente del cumplimiento tardío de sus obligaciones fiscales, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias de toda índole que han determinado la tardanza». (FJ Tercero. En el mismo sentido, las SSAN de 1 de febrero de 2012, recurso n.º 592/2010, FJ Quinto; y de 13 de junio de 2013, recurso n.º 299/2010, FJ Segundo).

#### **4. Artículo 65.2: Se establecen como deudas excluidas de la posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento de pago, las resultantes de la recuperación de ayudas de Estado declaradas indebidas**

Resulta cuanto menos curiosa esta exclusión pues, al fin y al cabo, es el Estado u otro Ente público la causa del mal causado –si se nos permite la expresión escolástica– al conceder una ayuda contraria al Derecho Comunitario. Entiendo que la previsión se basa en los términos en los que se suele pronunciar el TJUE, pero también creo que, mejor que esta exclusión, hubiera sido introducir una limitación cuando se tratase de obligación impuesta por el TJUE<sup>10</sup>.

#### **5. Artículo 66 bis: Se establece la imprescriptibilidad del derecho a comprobar elementos de la obligación tributaria con eficacia en ejercicios no prescritos (bases imponibles negativas, cuotas a compensar, etc.)**

Esta previsión causa estupor e indignación<sup>11</sup>. No es la primera imprescriptibilidad que se cuela en nuestra normativa impulsada por recientes reformas (los elementos patrimoniales en el extranjero

<sup>10</sup> Una redacción alternativa interesante a tal efecto, hubiera sido, por ejemplo, la siguiente: «La liquidación en el supuesto de que la ejecución de la decisión de recuperación determine la exigencia de deuda tributaria, en particular, procedente del devengo de intereses de demora conforme a lo establecido en el artículo 263.2 de esta ley, no podrá aplazarse cuando así derive de la Sentencia del TJUE que declare la improcedencia de la ayuda de Estado. En los demás casos, el plazo para el ingreso de la totalidad de la deuda tributaria no podrá ser superior al concedido por el TJUE en la Sentencia que declare la improcedencia de la ayuda de Estado para su reembolso».

<sup>11</sup> Al respecto, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 1996, pág. 7 y ss. En el sentir del Informe del CGPJ al Anteproyecto cit., pág. 9, «resulta ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad, que carece de parangón en nuestro ordenamiento jurídico, más allá de la referida a delitos de especial gravedad previstos en el Código Penal como crímenes contra la humanidad».

no declarados fue la primera, exigida por la Ley 7/2012 de represión del fraude fiscal), que parecen haber olvidado cómo el instituto prescriptivo deviene en exigencia ineludible del principio constitucional de seguridad jurídica, pues al decir de la STS de 21 de diciembre de 1950, «se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, de esta manera, claridad al tráfico jurídico»<sup>12</sup>. Por otro lado, sorprende este intento de legalizar (juntamente con el art. 115 LGT) lo que ya ha sido proscrito por el Tribunal Supremo y hasta por un órgano tan netamente administrativo como el TEAC, que no muestran aquiescencia alguna a liquidar de nuevo los periodos prescritos, aunque sea solo con efectos en los ejercicios no prescritos, y que han limitado la facultad de comprobación a la declaración de lo que se pretende aplicar y a que dicha declaración se corresponda con una transcripción correcta de lo obrante en los libros de contabilidad o los registros fiscales. Por todo ello, la propuesta contenida en el Anteproyecto de Ley debe ser rechazada de plano.

## **6. Artículos 68.9 y 69.1: Se establece la interrupción del plazo de prescripción por una comunicación para las «obligaciones conexas», que son otras obligaciones afectadas por la comprobada**

El presente artículo supone otra vuelta de tuerca en relación con la prescripción, igualmente repudiable. Primero, porque resulta bastante oscura su redacción, utilizando un concepto jurídico indeterminado y vagamente definido en el precepto para una finalidad que, solo a partir de la experiencia, podemos avanzar. Conocemos el criterio de los Tribunales que han sancionado con la prescripción aquellos casos en los que se imponen sanciones por desatención de los deberes de facturación de supuestos incumplimientos que se proyectan años atrás, cuando en la iniciación del procedimiento solo se incluyó en su alcance la comprobación de determinadas obligaciones tributarias materiales (IRPF o IS e IVA) y no las obligaciones formales. Con esta redacción no se pretende otra cosa que paliar el mal hacer y la desidia de los órganos administrativos que usarán ahora artes de pesca tan poco recomendables como las redes de arrastre, capturando todo lo que se mueva, pues en el momento en el que la Administración realice una comprobación atinente a un impuesto u obligación tributaria cualquiera, la interrupción de la prescripción se extenderá automáticamente a todas las obligaciones relacionadas con dicho tributo, a pesar de no haberse iniciado un procedimiento de comprobación formal por el mismo. Medidas muy alejadas de las iniciativas del Gobierno del Partido Popular que promulgó la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente en el año 1998. Cuatro lustros después, los que finalmente han logrado que prevalezca su criterio en la redacción del Anteproyecto de Ley, no son otros que los sectores más conspicuos de la AEAT y de la DGT que llevan muchos años perseverando en el tenaz intento de introducir medidas de rancia añada<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> En este sentido GARCÍA NOVOA, C.: «Comentario a la Ley 7/2012 de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Infracciones y sanciones», en VV. AA.: *Comentarios a la Ley...*, op. cit., pág. 208, y atendida esa dimensión constitucional, defiende la necesidad de que sea el Tribunal Constitucional el que se pronuncie sobre la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias instauradas por la Ley 7/2012 y ahora secundadas y reforzadas por el Anteproyecto de reforma de la LGT.

<sup>13</sup> El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto por el CGPJ de 30 de septiembre, sospecha de ello, al afirmar en su página 2 lo que sigue: «Es de general aceptación que la

## **7. Artículo 73.1: Se establece un nuevo supuesto de compensación de oficio para los supuestos de ejecuciones de fallos económico-administrativos que den lugar a la liquidación de obligaciones conexas a aquellas anuladas**

Sin perjuicio del comentario que merecerán las modificaciones previstas en el artículo 239.7 de la LGT, el presente precepto supone una inmediatez de la liquidación relativa a la obligación conexas de devolución que no se corresponde con la realidad. Nos explicamos. La estimación de una reclamación que determina la anulación de una liquidación, obliga a ejecutar esta en sus propios términos, estableciéndose un plazo de un mes a tal fin que, en el caso expuesto, supone la práctica de la nueva liquidación. Si como consecuencia de esa ejecución del fallo se pone de manifiesto la existencia de una obligación conexas que se pudiera liquidar, deberá seguirse un procedimiento administrativo para ello, cuyo plazo de terminación máximo será, con carácter general, de seis meses (104 LGT); plazo mucho más dilatado que el disponible para la ejecución del propio fallo económico-administrativo. La conclusión es bien sencilla: este precepto va a utilizarse para adoptar, de facto, una medida cautelar consistente en la retención de la devolución derivada de la ejecución de una reclamación económico-administrativa, a cuenta de una eventual e hipotética reclamación futura contra la nueva liquidación. Cuanto menos, debería limitarse el perímetro de su eficacia, estableciendo que dicha compensación solo pudiera acordarse cuando la liquidación de la obligación conexas se dictase en el plazo máximo legalmente previsto para la ejecución de la reclamación.

## **8. Artículo 81: Se establecen unas medidas cautelares de duración más prolongada en los procedimientos de delito contra la Hacienda Pública. Esta medida se incardina en la LGT en plena consonancia con el nuevo Título VI del referido cuerpo legal, relativo a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública**

Sin perjuicio de remitirnos al comentario general de dicho Título, lo previsto en este artículo supone una clara injerencia en una competencia típicamente judicial, que nunca debió producirse (como aconteció con la Ley 7/2012) y mucho menos ampliarse (como sucederá ahora si el Parlamento no lo remedia). De hecho, parece de dudosa constitucionalidad al vulnerar claramente el mandato constitucional que reserva la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado a Jueces y Tribunales<sup>14</sup>.

---

simplificación, precisión y concisión normativa hacen mucho más sencillo, fácil y eficaz el manejo de la Ley como herramienta al servicio de la sociedad. La multiplicidad de normas tributarias y su confusa y compleja redacción no solo generan inseguridad jurídica en los obligados tributarios afectando a la actividad económica, además, dificulta el trabajo de quienes tienen que velar por su correcta aplicación. La modificación de la LGT por el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (...) no parece que siga el camino de la claridad y simplificación. La simple lectura de su Exposición de Motivos pone sobre aviso. Tiene toda la apariencia de un texto precipitado. Como si se hubieran reunido, sin pulir, trabajos realizados, con mayor o menor acierto, desde hace tiempo sobre la materia».

<sup>14</sup> El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, enfatiza especialmente la rareza de unas medidas adoptadas por la Administración que no podrán ser recurridas y que primarán incluso sobre las propias decisiones judiciales: «(...) se

## 9. Artículo 82: Se dispensa del plazo de duración máxima de las medidas cautelares adoptadas para garantizar aplazamientos y fraccionamientos

Si bien se comparte la finalidad de la medida, debería establecerse un límite de duración concreto para tales medidas cautelares (por ejemplo, tres meses desde el fin del periodo voluntario para el ingreso de la deuda aplazada o de la fracción garantizada), pues la experiencia demuestra sobradamente que la Administración Tributaria no levanta tempestivamente, a pesar de haber transcurrido plenamente su plazo de vigencia, los embargos cautelares caducados.

## 10. Artículo 95 y 95 bis: Se establece la posibilidad de publicar listas de deudores a la Hacienda Pública

Esta es, sin duda, una de las medidas más polémicas del Anteproyecto de reforma. Por supuesto, no compartimos el espíritu de esta previsión y jamás debería haberse planteado. Desgraciadamente no creo que cualquier reflexión que pueda hacerse en la tramitación parlamentaria sobre el particular vaya atenderse pero, al menos, deberían realizarse dos mejoras de carácter técnico para que esta medida no implique un abuso tan desmedido en la práctica:

---

sigue manteniendo la posibilidad de que la Administración tributaria, que va a ser denunciante o querellante y parte en el procedimiento penal, pueda acordar medidas cautelares para asegurar las responsabilidades pecuniarias que pudieran derivarse del delito, lo que resulta insólito en nuestro ordenamiento jurídico, en el que el Juez de instrucción es el verdadero director de la investigación penal y a quien corresponde el juicio de proporcionalidad y necesidad de la medida cautelar. Con este sistema, se relega al Juez al mero papel revisor de la medida adoptada por el denunciante y perjudicado. Potestad que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal. Especialmente grave resulta la posibilidad de subsistencia de las medidas cautelares adoptadas por la Administración tributaria cuando se acuerde por el órgano judicial la suspensión de las actuaciones de recaudación de la liquidación provisional de los conceptos y elementos vinculados al presunto delito. En este caso, el párrafo último del apartado 6 del artículo 81 de la LGT se limita a establecer que se notificarán las medidas al Ministerio Fiscal y al órgano judicial que acordó la suspensión "y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento". Sin embargo, para la suspensión de los actos de recaudación, el Juez penal ha de establecer una garantía o dispensar al encausado, total o parcialmente, de la garantía. Por lo que el mantenimiento de una medida cautelar adoptada por la Administración, no resulta justificada, pues el Juez ya acordó la garantía que entendió suficiente para cubrir el importe de la liquidación administrativa practicada, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma (nuevo art. 614 bis. 4 LECrim). De manera que el mantenimiento de la medida cautelar adoptada por el órgano administrativo es desproporcionada y excesiva y no encuentra otra justificación que un injustificado recelo de la Administración a la suficiencia de la garantía fijada por el Juez. Lo correcto sería acordar, *ex lege*, el cese de la medida cautelar adoptada por la Administración una vez que el Juez penal haya acordado la suspensión de las acciones recaudatorias de la liquidación provisional de los elementos vinculados al presunto delito y se haya prestado, en su caso, la garantía fijada por él. Bastando, en consecuencia, que el órgano judicial comunique a la Administración el auto acordando la suspensión y la constitución de fianza, en su caso, para que aquella proceda a alzar las medidas cautelares por ella adoptadas. Por lo que se considera necesaria la modificación de este precepto. La reforma, además, no subsana el vacío legal sobre el procedimiento para adoptar por la Administración tributaria la medida cautelar, ni el de su ratificación o revocación por el Juez penal, no contemplándose la necesaria audiencia al interesado, ni la posibilidad de su impugnación mediante el régimen de recursos».

- La primera, que solo se incluyan en la publicación prevista, las deudas que no se encuentren recurridas, hayan sido o no suspendidas. Puede resultar calamitoso publicar una deuda que sea poco después anulada en cualquier vía de revisión. Piénsese que según los datos que publicaba recientemente el sindicato GESTHA de Técnicos de Hacienda, un 40 % de las deudas son anuladas por los TEA y casi otro tanto acaece en la jurisdicción contencioso-administrativa. Otras fuentes, quizás menos parciales, también abundan sobre estos datos, señalando que al menos el 40 % de las reclamaciones ante los TEAR se estiman, ya sea parcial o totalmente. Cierto es que en el TEAC ese porcentaje decrece al 23,20 %. Pero si tenemos en cuenta que en los TSJ se estima en torno a un 31,81 % (datos de 2012, pero que en 2006 llegaron a ser del 46 %), ello implica cifras bastante altas de estimación, sobre todo si tenemos en cuenta que muchos contribuyentes renuncian a seguir impugnando tras la desestimación inicial del TEAR y en la actualidad además hay que ponderar el efecto muy disuasorio que comportan las tasas judiciales<sup>15</sup>.
- La segunda sería que solo se incluyeran las deudas que hayan sido objeto de sanción. Nótese que esta medida, cuya finalidad no es otra que disuadir del incumplimiento a través del menoscabo de la reputación de una persona o empresa, debe ser vista como corolario a una conducta indebida y no a una mera situación de dificultad transitoria o definitiva, pero en cualquier caso no culpable o intencionada<sup>16</sup>.

## **11. Artículo 101: Se establece un nuevo supuesto de liquidación provisional para las liquidaciones dictadas sobre elementos sometidos al orden penal por la posible comisión de presuntos delitos contra la Hacienda Pública**

Los comentarios se remiten a lo que se señalará más adelante para los preceptos relativos al delito contra la Hacienda Pública, contenidos en el nuevo Título VI del Anteproyecto de reforma.

## **12. Artículo 104: Se introduce un nuevo elemento que se descuenta del cómputo general de plazos: las suspensiones de dicho plazo**

Realmente creemos que debería replantearse el cómputo de los plazos. Resulta paradójico que en el procedimiento inspector, en el que los requerimientos son más amplios y mejor documentados y las actuaciones siguen un cauce más formal y, teóricamente al menos, se dirigen por

<sup>15</sup> VV. AA.: *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*, ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (dir.), 2014, PDF del que disponemos por gentileza del director de dicho estudio.

<sup>16</sup> El Informe del CGPJ al Anteproyecto, cit., página 13, considera que la redacción del precepto es excesivamente abierta e incompatible con la legislación sobre protección de datos, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del TJUE, especialmente en este último caso con la doctrina establecida en la Sentencia Volker, de 9 de noviembre de 2010 y apostilla literalmente lo siguiente: «Se echa de menos, en fin, una ponderación reposada y sosegada entre los derechos afectados y el fin perseguido por la norma. Y en tal medida, los perjuicios previsibles parecen superiores al beneficio a obtener, por lo que no cabe sino proponer la supresión de este artículo».

lo más granado de los funcionarios de la Administración Tributaria, se haya simplificado el tema del cómputo de los plazos (art. 150 LGT que se propone) y que, sin embargo, subsista y aun se complique esta cuestión para los demás órganos de la propia AEAT. La experiencia de documentación de las actuaciones en vía gestora es sencillamente penosa, tanto para el contribuyente como para la Administración, por lo que resulta difícilmente comprensible que no se supriman todas las complejidades de dilaciones y ampliaciones en el resto de procedimientos distintos del inspector.

### **13. Artículo 106: Se incluyen nuevas normas sobre la prueba: la necesidad de acreditar con elementos adicionales a las facturas, la realidad de estas; la posibilidad, al menos intuida, de que se puedan comprobar las bases y cuotas de ejercicios prescritos que se apliquen en ejercicios objeto de comprobación; y la imposibilidad de aportar nuevas pruebas una vez finalizado el trámite de audiencia, muy especialmente en vía de revisión**

Otra vez nos topamos con un precepto auténticamente interesado para salvaguardar la comodidad de la AEAT, pues trata de apuntalar la doctrina más discutida del TEAC, totalmente favorable a la Administración, y abjurar de otra doctrina del Tribunal Supremo y del propio TEAC proclive al contribuyente. El TEAC ha establecido que la factura no es un medio de prueba privilegiado de la realidad de las operaciones, aunque eso sí, para desvirtuarlo se exige una actividad probatoria de la Inspección que reúna una serie de indicios capaces de otorgar mayor peso o verosimilitud a la consideración de la Inspección que a lo aportado por el contribuyente, que puede ser exclusivamente dicha factura. El precepto que se propone trata de alterar este régimen probatorio, dispensando a la Administración de obtener las mínimas pruebas indiciarias, que a buen seguro requerirá más y más datos y elementos, sin haber reunido un solo indicio de su parte, negando toda eficacia a lo aportado por el contribuyente, aunque sea solo la simple factura, por el mero hecho de no disponer de un medio cualificado de prueba. Creemos que esta previsión es innecesaria, que la interpretación del TEAC es suficientemente favorable a la Administración Tributaria (no prima a la factura sobre las restantes pruebas), pero al menos otorga una garantía mínima de contradicción entre las partes, estableciendo una cierta igualdad de condiciones a ambas, beneficiando simplemente a quien haya reunido mejores indicios de lo que afirma o pretende el contrario<sup>17</sup>. Realmente parece ridículo, si no fuese trágico por los efectos que comporta una regulación de este fuste, que la Administración quiera limitar la interpretación de un poder del Estado, como es el Judicial, incluyendo en la Ley un precepto para prevaler su posición a ultranza, más allá de los límites marcados por la propia jurisprudencia.

<sup>17</sup> El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, incide muy críticamente en esta cuestión, denunciando que «no se mencionan los supuestos o motivos por los que la Administración pueda cuestionar la efectividad de la factura, de manera que se deja al libre arbitrio de la Administración la admisión o no de la factura cuya deducibilidad se ha producido. Además, se incluye un nuevo apartado 6 en el artículo 106 de la LGT, que impone un ámbito temporal para la aportación de pruebas, disponiendo que una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite. Previsión que puede conculcar el derecho de defensa del obligado tributario, y que no se explica ni se justifica en la Exposición de Motivos del Anteproyecto».

Se trata, sin más, de apuntalar la doctrina más reciente del TEAC que niega la aportación de nueva documentación en fase de revisión. Aunque esta disposición nos parece totalmente contraria al principio de tutela judicial efectiva (de hecho, se incluye en este precepto porque la inmensa mayoría de tribunales contencioso-administrativos que se han pronunciado sobre esta cuestión han negado su aplicación, entrando a conocer de toda la documentación aportada), si se quisiera finalmente incluir, debería al menos atemperarse su contenido señalando que la documentación que no pueda aportarse por imperativo legal, sea estrictamente aquella que haya sido previamente requerida o sirva para desvirtuar aquellos extremos cuya justificación se haya solicitado de forma expresa con anterioridad al trámite de audiencia. Es cierto que el TEAC, desde una ya lejana Resolución de 30 de septiembre de 2005, viene negando la posible aportación en vía económico-administrativa de aquellas pruebas o documentos no adverbados previamente en fase de inspección, por el posible desorden que ello pudiese generar en el propio desarrollo del procedimiento administrativo y la dificultad que entrañaría luego la aparición de un material no valorado en el propio contexto en el que las actuaciones inquisitivas se desenvuelven. Esta tesis (que en algunos casos, no lo negamos, podría ser adecuada e incluso conveniente, atendido el perfil del contribuyente) ha sido reiterada y ampliada posteriormente en otros pronunciamientos del Central (Resoluciones de 19 de abril de 2007 o de 26 de junio de 2008). Sin embargo, conviene advertir que una generalización acrítica o inflexible de dicha doctrina, como pretende ahora el Anteproyecto de LGT, puede generar muchos más problemas de los que con ella se pretenden resolver o, lo que es mucho más grave, implicará el menoscabo de derechos fundamentales constitucionalmente protegidos, pues no es infrecuente que, por la formación del representante del contribuyente, por la premura o las especiales circunstancias que rodean el momento en el que las actuaciones administrativas se desenvuelven, o por cualquier otro motivo que quepa imaginar, surja luego la necesidad de aportar pruebas desconocidas, ignoradas o no suficientemente valoradas en el propio momento en que el procedimiento inquisitivo se desarrolla<sup>18</sup>.

Para empezar, cualquier limitación a la aportación de documentos o proposición de pruebas desconocidas en fase inspectora, únicamente debiera afectar a los recursos y reclamaciones de carácter puramente administrativo (en nuestro caso, recurso de reposición y reclamación económico-administrativa), careciendo de virtualidad alguna frente a los órganos judiciales que, no obstante, deben decidir si el carácter revisor de la jurisdicción impide también la aportación de tales documentos o si el derecho a la tutela judicial efectiva exige atender esa posibilidad. Dicho de otra manera, son los Jueces los que deben decidir sobre el viejo dilema del Fausto de GOETHE (prefiero la injusticia al desorden), es decir, si debe prevalecer el orden inflexible de la generalidad de las situaciones para evitar la entropía del sistema, sobre la comisión de una posible injusticia en el caso concreto.

Efectivamente, con lo previsto en el Anteproyecto de LGT, quizás fuese prematuro hablar todavía en las fases administrativas de una vulneración flagrante de ciertos derechos constitucionales, pues reiterada doctrina jurisprudencial (entre otras, SSTs de 2 de abril de 1993, de 2 de julio de 1994, de 27 de junio de 1995 y 19 de enero de 1998) viene declarando que los derechos de naturaleza procesal no son de aplicación a los expedientes administrativos, y su infracción solo puede tener lugar, en puridad, en el propio curso del proceso jurisdiccional. La jurisprudencia limita a los procedimientos administrativos sancionadores la plenitud de las garantías establecidas en el

<sup>18</sup> Vid. al respecto y con extensa bibliografía las acertadas y sugerentes reflexiones de ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pássim.

artículo 24.2 de la CE para los procesos penales, remitiendo los no sancionadores al derecho constitucional al acceso a la revisión jurisdiccional, en cuanto realización del principio de tutela judicial efectiva, de modo que la eventual indefensión ha de acreditarse en la pertinente y subsiguiente fase procesal. Pero no vemos por qué en fase administrativa haya de limitarse o restringirse el derecho a la prueba. Constituye un elemental derecho recogido en el procedimiento económico-administrativo, la posibilidad de aportar la documentación que a juicio del reclamante pueda arrojar luz al Tribunal para la adecuada resolución de la controversia suscitada con la Administración. Lo que se compadece muy bien con la posibilidad incluso de que el propio TEAR practique prueba de oficio cuando sea necesaria para esclarecer los hechos o interpretar adecuadamente las normas jurídicas aplicables al caso objeto de resolución. En tal sentido, se ha manifestado la jurisprudencia reiteradamente. Y todo ello por no hablar de la dificultad que le supondrá a la jurisdicción contencioso-administrativa pronunciarse sobre algo que no constaría en el expediente administrativo ante la negativa de los TEAR a aceptar prueba alguna relacionada con la controversia tributaria que se está ventilando.

Por otra parte, la propia LRJPAC, en su artículo 79, contiene la expresión máxima del principio de informalidad del procedimiento administrativo, que supone la plasmación expresa del derecho de los interesados a desplegar una actividad probatoria que no se ciñe al concreto espacio temporal del trámite de prueba y que cuenta con el expreso reconocimiento jurisprudencial por parte del Tribunal Supremo (SSTS de 18 de junio de 1973 y de 3 de abril de 2000). Además, la vigente LGT únicamente alude a esta posible restricción de la prueba en su artículo 158.3, atinente a la estimación indirecta de la base imponible, desde un planteamiento, esta vez plenamente lógico –que no se oculte información que luego pueda ponerse de manifiesto para cuestionar la propia metodología de determinación de la base imponible–, y que debe quedar circunscrito a ese excepcional procedimiento de fijación de la magnitud del elemento cuantitativo del tributo.

Parece prudente sostener que la doctrina administrativa emanada por el TEAC, y ahora recogida por el Anteproyecto de LGT, no pueda ni deba prevalecer frente al derecho de defensa y tutela judicial efectiva, pues, como afirmara la STC 85/2006, de 27 de marzo, «el hecho de que los recurrentes no hubieran efectuado alegaciones en vía administrativa acerca del contenido de las liquidaciones tributarias litigiosas no impide que puedan posteriormente formularlas durante el proceso contencioso-administrativo. En efecto, hemos señalado con carácter general que el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 24.1 de la CE tiene como uno de sus contenidos esenciales el acceso a la jurisdicción "sin limitación de garantías ni impedimentos para alegar y demostrar en el proceso lo que se estime oportuno" (por todas, STC 30/2004, de 4 de marzo, FJ 2.º) y así lo hemos reiterado al pronunciarnos en relación con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 –hoy art. 56 LJCA 1998– que establece que en los escritos de demanda se consignarán "las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, aunque no se hubieran expuesto en el previo recurso de reposición o con anterioridad"». Pero es que, además, la imposibilidad de aportar pruebas supuestamente no entregadas con anterioridad en fase inspectora, constituye la resurrección de un rancio problema completamente superado, cuya respuesta puede encontrarse en la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998) al recuperar para la judicatura la totalidad de la función jurisdiccional conforme a los propios términos y principios que la informan, en el sentido de la plena defensa del derecho de las partes a aportar y practicar cuantas pruebas se estimen conducentes a la defensa de sus pretensiones. Una solución, por

otra parte, que se refuerza con la entrada en vigor del artículo 24 de la CE. El planteamiento que niega la prueba en vía procesal por no haberse previamente intentado en la vía administrativa, es hoy absolutamente contrario a los términos del artículo 24 de la Carta Magna; concretamente, al derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa.

En tal sentido, la STS de 17 de noviembre de 1983, ya recogía el criterio correcto (frente a lo pretendido por el Anteproyecto LGT) al afirmarse que «aunque la función de la jurisdicción contencioso-administrativa es eminentemente revisora, ello no empece para que por aplicación subsidiaria de la LECiv, y por el propio procedimiento que establece la Ley de la Jurisdicción, se puedan completar en el correspondiente periodo probatorio los elementos de juicio que se llevaron a la vía administrativa al objeto de que la información de que disponga la Sala en el momento de resolver el asunto ante ella planteado sea más completa, e incluso exhaustiva posible». La Sentencia de 24 de marzo de 2001 afirma que no «es ineludible acreditar cumplidamente en la vía previa los hechos en que se apoya el ejercicio de una acción o la reclamación de un derecho». Lo que no cabe, sigue diciendo esta Sentencia, «es alterar los hechos aducidos en la vía administrativa previa como base de la pretensión en virtud del principio de la vinculación con los actos propios, pero la falta de aportación de pruebas en el procedimiento administrativo no impide solicitar en sede jurisdiccional todas las que sean conducentes para acreditar los hechos en que se funda la acción que se ejercita».

Es más, el Tribunal Supremo en una copiosísima jurisprudencia (SSTS de 11 de abril de 1986, de 27 de noviembre de 1990, de 12 de marzo de 1992, de 25 de marzo de 1992, de 1 de julio de 1992, de 16 de octubre de 1992, de 19 de febrero de 1993, de 3 de marzo de 1994, de 13 de julio de 1995, de 20 de noviembre de 1996, de 27 de febrero de 1997, de 2 de junio de 1998, de 23 de noviembre de 1999, de 26 de febrero de 2001, de 10 de junio de 2003, de 19 de mayo de 2004, entre otras muchas) defiende para sí mismo, y en aplicación de la LEC (de vigencia supletoria en los procesos contencioso-administrativos), un principio de apreciación conjunta de la prueba, tanto de la desarrollada en el curso del procedimiento administrativo, como de la practicada en el propio proceso judicial, pues de otra forma los Tribunales estarían atados inexorablemente, ora a la apreciación de los hechos que hubiera podido efectuar la Administración, ora a la mayor o menor pericia del representante del contribuyente en la demostración de los hechos afirmados ante la Inspección, ora al propio expediente administrativo.

El derecho a la prueba es «soporte esencial» del derecho de defensa (STC 195/95, de 19 de diciembre, FJ 7.º). Y dicho derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la propia defensa, ha sido constitucionalizado por el artículo 24.2 de la CE como derecho fundamental ejercitable en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado, puesto que ese derecho, inseparable del derecho mismo de defensa, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, sin desconocerlo u obstaculizarlo (STC 357/93, de 29 de noviembre, FJ 2.º). Como advirtiera en su día la STC 73/01, de 26 de marzo, en su FJ 2.º, «conforme a reiterada doctrina constitucional, el derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes que, como elemento inseparable del derecho mismo a la defensa, opera en cualquier tipo de proceso en que el ciudadano se vea involucrado, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal que no podría desconocer ni obstaculizar su efectivo ejercicio, sin que les es propio para apreciar su pertinencia, ni liberar a las partes de la carga de argumentar la trascendencia de las que propongan. Pero basta con que la inejecución sea imputable al órgano judicial y que la

prueba impracticada sea decisiva en términos de defensa para que, en principio, el supuesto quede cubierto por la garantía constitucional. Y si bien es en el artículo 24.2 de la CE donde se reconoce el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, de ello no se deriva necesariamente que la problemática probatoria no pueda estar afectada ni protegida, dentro del derecho a la tutela judicial efectiva, por el párrafo 1.º del artículo 24 de la CE». Asimismo, y como afirmara la STC 205/1991, de 30 de octubre, en sus Fundamentos Jurídicos 3.º y 4.º, «según reiterada doctrina de este Tribunal, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la propia defensa, constitucionalizado por el artículo 24.2 de la CE, ejercitable en cualquier tipo de proceso e inseparable del derecho mismo a la defensa, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, sin desconocerlo u obstaculizarlo, e incluso prefiriéndose el exceso en la admisión a la postura restrictiva. Ello no supone desapoderar a los órganos jurisdiccionales de su competencia para apreciar la pertinencia, por relación al *thema decidendi*, de las pruebas propuestas, ni liberar a las partes de la carga de argumentar la trascendencia de las que propongan, para evitar con la denegación dilaciones innecesarias. Pero basta con que la denegación o inejecución sea imputable al órgano judicial y la prueba denegada o impracticada sea decisiva en términos de defensa, para que, en principio, el supuesto quede cubierto por la garantía constitucional (SSTC 80/86, 147/87 y 50/88)».

Según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, el derecho a la prueba es una de las garantías que a todos reconoce el artículo 24.2 de la CE, de suerte que la denegación de pruebas pertinentes podrá justificar el recurso de amparo si de ello se deriva indefensión o alteración del resultado del proceso (STC 116/83, de 7 de diciembre). Tan es así, que el Alto Tribunal, en su Sentencia 30/86, de 20 de febrero, reconoce el derecho de los actores, cargos electos del País Vasco, condenados por injurias al Rey, a que se admitan las pruebas documentales inadmitidas o rechazadas previamente, nada menos que por el Tribunal Supremo. En su Sentencia 14/97, de 28 de enero (FFJJ 5.º a 10.º), el Tribunal Constitucional, llegará a decir a este respecto que «la jurisdicción contencioso-administrativa no es una segunda instancia, sino que ante ella por el contrario se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes (EM de la LJCA), por lo que las pruebas a practicar en el proceso son independientes de los actos de instrucción que hayan podido llevarse a cabo en el previo procedimiento administrativo. Por eso, aunque las actas de infracción donde los funcionarios competentes consignan los hechos que observan en el curso de sus comprobaciones e investigaciones sean consideradas como medios de prueba capaces de destruir la presunción de inocencia (STC 76/90), sería incompatible con la Constitución una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección o que se dispensara a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia de toda prueba respecto de los hechos sancionados. Las exigencias constitucionales son crecientes en los distintos procedimientos en vía administrativa, en sede contencioso-administrativa y en el proceso penal, en los términos de la STC 76/90 (...) La intervención de funcionario público no significa que las actas gocen en cuanto a los hechos imputados de una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia (...) El derecho fundamental a la prueba debe ser restablecido mediante la apertura del periodo probatorio sin limitar la potestad judicial para apreciar la pertinencia de la que se proponga ni, mucho menos, la final valoración de los hechos».

De esta forma, el rechazo a la prueba propuesta por el contribuyente, determinaría en vía contencioso-administrativa la nulidad de las actuaciones, de conformidad con lo afirmado por la STC 19/01, de 29 de enero, en sus Fundamentos Jurídicos 1.º a 6.º, donde llega a señalarse que «el con-

tenido esencial del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, íntimamente relacionado con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE, se integra por el poder jurídico que se reconoce a quien interviene como litigante en un proceso de provocar la actividad procesal necesaria para lograr la convicción del órgano judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos relevantes para la decisión del conflicto objeto del proceso (STC 37/00). En el caso de autos, la entidad actora debía acreditar que el destino exclusivo del vehículo era la actividad empresarial, para que las cuotas del arrendamiento financiero fueran deducidas en la liquidación por el impuesto de sociedades, fundándose la desestimación de la pretensión deducida en el proceso contencioso-administrativo en la falta de acreditación de esa afectación exclusiva. Pero el artículo 24 de la CE impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta (como lo fue en el caso de autos, por estimar que se refería a hechos sin trascendencia para la resolución del pleito) y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar, causando a la entidad demandante de amparo una indefensión material contraria al artículo 24.1 de la CE y vulnerando su derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa (art. 24. 2 CE)».

Con base en la amplitud con que se encuentra redactado el artículo 24 de la CE, el Tribunal Constitucional ha declarado (STC 151/90, de 4 de octubre, FJ 3.º) que el derecho a la prueba es un derecho fundamental que emana del derecho a la tutela judicial efectiva, pero también que, como derecho a utilizar todos los medios de prueba pertinentes para la defensa, debe entenderse incluido en el derecho a la presunción de inocencia (STC 212/90, de 20 de diciembre, FJ 3.º), que por supuesto no puede entenderse limitado al estricto campo del Derecho Penal, pues, «una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del Derecho que ha de informar la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal y como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias (...) el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos» (STC 13/82, de 1 de abril, FJ 2.º).

En definitiva, resulta difícilmente comprensible que unas pruebas que van a poder ser presentadas en vía judicial –so pena de vulnerar los principios constitucionales más fundamentales– no puedan advenirse en vía económico-administrativa. Esta previsión del Anteproyecto de LGT debiera retirarse por su clara inconstitucionalidad y porque además constituirá un semillero de futuros y abundantes problemas, contribuyendo al aumento de una litigiosidad tributaria que tantos recursos consume para todas las partes implicadas.

#### **14. Artículo 108: Se establece la posibilidad de que la Administración Tributaria distribuya linealmente las cuotas anuales, cuando no disponga de datos para aplicarlos a los periodos de liquidación inferiores al año**

Se pretende con esta medida otorgar carta de naturaleza a una conducta que ha sido ya castigada por los órganos revisores, cuando la Administración actúa sin el mínimo esfuerzo o diligencia

que le sería exigible. Nos referimos a aquellos casos en los que se dispone de un dato de operaciones anual (generalmente procedente del modelo 347) y, o bien no se requiere a los proveedores o clientes, o se requiere y no se contesta, lo que la Administración resuelve de una forma expeditiva: liquidando y prorrateando los datos anuales que tiene entre los periodos de liquidación correspondientes. Ahora bien, convendría no confundir la eficacia administrativa con la dispensa de la diligencia exigible; piénsese que con ello se está consagrando la actuación «a bulto», lo que resulta especialmente llamativo por cuanto que previamente, este irregular comportamiento, al que el Anteproyecto de Ley pretende otorgar carta de naturaleza y amparo normativo, ha sido previamente estimado como no ajustado a Derecho por numerosos órganos revisores. Una curiosa forma, desde luego, de reforzar la seguridad jurídica.

### 15. Artículo 115: Se incluye una mención específica a la posibilidad de comprobar y calificar las obligaciones de ejercicios prescritos

Ya hemos incidido anteriormente sobre este punto. El Tribunal Supremo ha sido extraordinariamente claro al establecer el límite que resulta de la prescripción –que, no lo olvidemos, es el corolario del principio constitucional de seguridad jurídica– para la comprobación de obligaciones de dichos periodos: puede exigirse la acreditación de la declaración y que tal declaración resulte de los datos consignados en libros contables y registros fiscales, pero no puede comprobarse el periodo prescrito<sup>19</sup>. La presente reforma quiere desterrar este criterio jurisprudencial, lo que no es más

<sup>19</sup> Así, por ejemplo, en la STS de 4 de julio de 2014, el Alto Tribunal llegará a decir que «la tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos –y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza– para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios». En el mismo sentido, *vid.* las SSAN de 24 de enero de 2013, de 21 de noviembre de 2013 y de 2 de octubre de 2014, o la STSJ de Valencia de 26 de septiembre de 2013. La SAN de 6 de junio de 2013, razona sus convicciones de la siguiente forma: «Así, en el caso de autos, por más que la Administración, en la liquidación impugnada, regularice el ejercicio 2001 (no prescrito cuando se inicia el procedimiento), lo que resulta indubitado es que la comprobación inspectora se refiere, afecta o modifica la situación tributaria correspondiente al ejercicio anterior (prescrito al comenzar aquel procedimiento). A juicio de la Sala, con tal regularización se altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos y el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de sus derechos realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitivamente la situación jurídica correspondiente, impidiendo –por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción– que tal situación pueda alterarse en el futuro. No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar lo consignado por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquella declaración ha ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles sus consecuencias. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a Derecho de unos datos anteriores no revisables, sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada». Sin duda, en el redactor del Anteproyecto ha pesado, más que los impecables razonamientos del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, la existencia de algunas recientes Resoluciones del TEAC como la de 11 de septiembre de 2014, cuya tesis defiende la inexistencia de plazo de prescripción alguno al derecho a comprobar.

que otra absoluta tropelía jurídica, sobre todo si no se olvida que el mismo resultaba plenamente sensato y equilibrado para ambas partes de la relación tributaria pues, tal y como afirmara la STS de 27 de noviembre de 2012, «una cosa es la prescripción del derecho de la Administración a la determinación de una deuda tributaria, cuyas consecuencias se arrastran en el futuro y afectan a ejercicios no prescritos, y otra es la realidad y naturaleza de las cosas, que son y no pueden dejar de ser en ejercicios futuros, por lo que configurado erróneamente un concepto impositivo en un ejercicio prescrito, nada impide su adecuada configuración en los posteriores no prescritos»<sup>20</sup>.

## **16. Artículo 119: Se limitan las cuotas o bases a compensar en los casos de comprobación a las existentes en el momento de iniciarse una comprobación, excluyendo la posibilidad de presentar declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación**

Este precepto incurre en un error que no pasaría de la mera anécdota, si no fuese porque constituye un epítome o paradigma que revela en realidad la calidad técnica y los propósitos últimos de la reforma que pretende introducir el Anteproyecto de Ley. Como señala el artículo 120 de la LGT, las declaraciones complementarias únicamente sirven para incrementar bases y cuotas a ingresar o minorar las declaradas a compensar o devolver, nunca para rectificaciones a favor del sujeto pasivo. Con esta medida se trata de cerrar un criterio jurisprudencial de la Audiencia Nacional y doctrina incluso del propio TEAC, como es la denominada regularización íntegra, y que reconoce que los procedimientos de comprobación deben incluir la regularización de todo aquello que se compruebe, ya sean aspectos que perjudiquen o que beneficien al contribuyente. Desde luego, proposiciones normativas como estas son inaceptables, pues chocan con la obligación de determinar la verdadera magnitud del tributo, intentando incrementar la liquidación al máximo, difiriendo de paso a momentos posteriores la regularización de los eventuales errores que hubiera podido cometer el contribuyente y que le han perjudicado. Se trata de una previsión tan descaradamente intencionada y tan poco equitativa, que únicamente puede generar rechazo desde cualquier planteamiento mínimamente racional que se emplee.

<sup>20</sup> Tan razonable doctrina se contenía ya en la STS de 19 de enero de 2012 (y previamente en la de 14 de septiembre de 2011, que resolvía un recurso de casación para unificación de doctrina) argumentando lo siguiente: «La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la Ley 230/1963 (LGT) de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 citado, sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente. En definitiva, no se puede excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos».

## 17. Artículo 120: Se limita o circunscribe la posibilidad de solicitar la responsabilidad del Estado legislador, en los supuestos de ilícito comunitario, al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones

No contento con tratar de conculcar los principios constitucionales, el autor de este Anteproyecto de Ley intenta también atacar el principio de reparación del ilícito comunitario sentado por el TJUE. Y aunque es cierto que, en ausencia de legislación comunitaria sobre el particular, el Estado miembro tiene la facultad de señalar los procedimientos y medios para hacer efectivo aquel principio, también ha señalado el TJUE que dichos procedimientos no pueden ser nunca más restrictivos que los establecidos para las violaciones equiparables de la norma interna (v. gr. declaración de inconstitucionalidad por el TC). En tal sentido, conviene recordar que el propio Tribunal Supremo en alguna ocasión ha elevado cuestión prejudicial al TJUE, a los efectos de que este se pronunciara acerca de la compatibilidad del principio de equivalencia<sup>21</sup>, en los siguientes términos literales: «¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina por el Tribunal Supremo del Reino de España en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005 a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho Comunitario?». El TJUE, en su Sentencia de 26 de enero de 2010 (Asunto C-118/08), zanjó esta interrogante que acabamos de reproducir, afirmando expresamente que «el Derecho de la Unión Europea se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante Sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 del Tratado de la CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente».

Evidentemente, esta previsión contenida en el Anteproyecto de reforma de la LGT es poco respetuosa con los límites marcados por el TJUE, incurriendo en el peligro de vulnerar el Derecho de la Unión Europea y la propia jurisprudencia del TJUE<sup>22</sup>, pero sobre todo porque lo que se pretende en el fondo es subvertir esta última, y la derivada del Tribunal Supremo que la acata,

<sup>21</sup> Como es bien sabido, dicho principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se apliquen indistintamente a aquellos basados en la violación del Derecho de la Unión Europea y a aquellos otros fundamentados en la infracción del Derecho interno [(sobre ello, *vid.* las Sentencias de 15 de septiembre de 1988 (TJCE 190) EDIS, C-231/96, Rec. P. I-4951, apartado 36; 1 de diciembre de 1998 (TJCE 1988, 2998), LEVEZ, C-326/96, Rec. P. I-7835, apartado 41; de 16 de mayo de 2000 (TJCE 2000, 95) PRESTON Y OTROS, C-78/98, Rec. P. I-3201, apartado 55, y 19 de septiembre de 2006 (TJCE 2006, 260) GERMANY Y ARCOR, C-392/04 y C-422/04, Rec. P. I-8559, apartado 62)].

<sup>22</sup> Sobre todo ello, *vid.*, extensamente SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Violación del Derecho de la UE y Responsabilidad Patrimonial del Estado», *Aranzadi Doctrinal*, n.º 2, mayo, 2011, págs. 123 y ss.

vaciándola de contenido mediante la eliminación del plazo general de un año para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con independencia de que el perjudicado hubiera o no sido parte en el pleito tendente al reconocimiento del derecho conculcado<sup>23</sup>.

## 18. Artículo 135: Se prevé la suspensión del plazo para iniciar los procedimientos sancionadores cuando se promueva la Tasación Pericial Contradictoria

Nada que objetar, pues se estima positivo que la eventual sanción se imponga sobre la correcta magnitud del tributo, y no sobre cuantías previas, tal y como ocurre en la actualidad.

<sup>23</sup> El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto por el CGPJ de 30 de septiembre, resalta dicho extremo en su página 15 con un razonamiento impecable: «El Anteproyecto crea nuevos cauces para la reclamación de responsabilidad del Estado legislador en el ámbito tributario que pueda derivarse de cualquier sentencia que declare la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, a través de un nuevo procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. El Anteproyecto parece confundir la revisión de actos administrativos con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en la que no se pide la revisión de actos administrativos, sino la correspondiente responsabilidad patrimonial por la actuación contraria a Derecho de la Administración, en este caso por el uso de la potestad legislativa. De hecho, el Anteproyecto convierte la responsabilidad patrimonial en materia tributaria en un medio de revisión, desvinculándola de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y del Real Decreto 429/1993, bajo el pretexto de la especificidad y complejidad del sistema tributario y del espíritu de la propia Ley 30/1992, según indica su Exposición de Motivos. La reforma se contiene en dos artículos, el 120.4, relativo a autoliquidaciones, y el 219 bis, sobre el procedimiento especial de revocación. El artículo 120 de la LGT regula el régimen jurídico de las autoliquidaciones en el sistema tributario, añadiéndose un nuevo apartado 4, con el siguiente tenor: "4. Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis 2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción". Por su parte, el artículo 219 bis recoge una nueva figura, denominada revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. Este nuevo procedimiento, que será el único para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria, se circunscribe al plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. La conversión de la responsabilidad patrimonial en un procedimiento de revisión acarrea la consecuencia práctica de eliminar el plazo general de un año para la reclamación de responsabilidad patrimonial desde que la norma de la que deriva el perjuicio patrimonial se declara ilegal, inconstitucional o contraria al ordenamiento de la Unión Europea contenido en el artículo 4.2 del RD 429/1993. Plazo que resulta esencial para interponer esta clase de reclamaciones y evitar la prescripción, dados los retrasos de los procedimientos judiciales, señaladamente los de inconstitucionalidad o los de disconformidad con el Derecho de la Unión Europea. Este plazo, sin embargo, desaparece con el nuevo procedimiento de revisión, solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. Con ello, se evita o, al menos, se obstaculiza la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador vía prescripción de acciones en claro perjuicio para los ciudadanos, por lo que considero que este nuevo procedimiento especial debiera suprimirse».

### **19. Artículo 136: Se prevé la posibilidad de examinar la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada, siempre que se aporte voluntariamente por el contribuyente, y sin que dicha aportación ejerza efecto de cierre alguno por la comprobación realizada**

Este precepto resulta, a nuestro juicio, innecesario, lo que no merecería mayor comentario si no se prestara a las perversiones del tenor literal de la norma a que tan acostumbrados nos tiene la Administración. Evidentemente, lo que contiene el artículo 136 vigente es una limitación a las actuaciones a realizar, pero dicha limitación no impide examinar y valorar aquello que voluntariamente quiera aportar el contribuyente en apoyo de sus alegaciones, incluyendo en este punto la contabilidad, tal y como ha reconocido el TEAC. Naturalmente, estas aportaciones no impiden una posterior comprobación administrativa de lo contabilizado, pues es evidente que el límite de las actuaciones viene marcado por el alcance fijado al inicio de las actuaciones, susceptible de ser posteriormente ampliado. De hecho, es doctrina del TEAC que las actuaciones realizadas con un alcance superior al fijado o ampliado son anulables. Todo ello parece correcto, aunque creemos que no requiere codificación, pues este precepto solo sirve para que el procedimiento de comprobación limitada orille su límite natural (el examen de la contabilidad), siendo que cualquiera que tenga un mínimo conocimiento de cómo funcionan los procedimientos tributarios sabe que la dirección e impulso administrativo permite que se documente de forma difusa la aportación de la contabilidad requerida y que se hará aparecer siempre como surgida espontáneamente.

### **20. Artículo 150: Se contempla el establecimiento de nuevos plazos de duración del procedimiento inspector**

Con carácter general, debe valorarse positivamente esta reforma, pues objetiva y fija una regla clara en cuanto a la duración del procedimiento inspector, sin que se extienda, a través del mecanismo de las recurrentes dilaciones, hasta el infinito. Es de lamentar, eso sí, que no se acabe con esta espinosa cuestión definitivamente, extendiendo la desaparición de las dilaciones a los procedimientos de gestión (aunque realmente la práctica demuestra que la deficiente documentación de los órganos de Gestión hace que la dilación sea más una previsión normativa que un problema real del procedimiento gestor). Peor nos parece que se pretenda objetivar la ampliación del plazo de duración de las actuaciones, frente a la situación actualmente vigente, en la que la jurisprudencia exige para la adecuada ampliación de las actuaciones la justificación no solo de la invocación de alguno de los supuestos tasados, sino que el mismo influya real y decisivamente, determinando una mayor complejidad en la actuación inspectora.

Ahora bien, resulta sencillamente inaceptable que desaparezca la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, que sancionaba adecuadamente la desidia administrativa. Se trata, sin duda, de un claro retroceso en los derechos del contribuyente y en la paralela responsabilidad de una Administración Tributaria diligente y eficaz. Tampoco parece positivo que reaparezca una dilación por falta de aportación de documentación, aunque en este caso, al menos, resulta proporcionado el texto legal, por sancionar una conducta obstructiva reprobable del obligado tributario.

El régimen de la suspensión es, a partes iguales, positivo y negativo. Positivo, porque evidencia una paralización de las actuaciones, al impedir realizar actuaciones mientras subsiste la causa de suspensión, y porque se restringe su concurrencia al periodo y concepto afectado por la causa de suspensión y no a todo el procedimiento (supone un cambio sobre la doctrina jurisprudencial, que debería explicitarse más claramente). Negativo, porque se deja un concepto jurídico indeterminado (concurrencia de fuerza mayor) que a buen seguro constituirá una interminable e inagotable fuente de abusos y controversias que van en la dirección contraria a lo que este precepto pretende significar.

## 21. Artículo 158: Se introducen diversas fuentes de procedencia de datos para el cálculo de la estimación indirecta y se precisa la posibilidad de alcances parciales de la misma

El primer comentario que merece este precepto es el error en su ubicación, pues lo que se trata aquí no es una cuestión procedimental, sino material, que corresponde a la regulación contenida en el artículo 53 de la LGT. No deja además de ser contradictorio un apartado 3 como el que se propone, con el propio artículo 53.2 de la LGT actualmente vigente y que no se reforma en absoluto. Resulta otra vez curioso que se trate de codificar contra la jurisprudencia habida hasta la fecha [traicionando así de paso uno de los grandilocuentes objetivos esenciales contenidos en la Exposición de Motivos: «el reforzamiento la (sic) seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario»]. Así, las fuentes de las que se extrae la información para la confección de la estimación indirecta de la base imponible que se mencionan en el Anteproyecto de Ley son algunas de las que ya se han considerado absolutamente inadecuadas por la propia jurisprudencia (muestras de la Inspección, que no identifican las empresas, por ejemplo). Desde nuestro humilde punto de vista este sistema de muestras no verificable, se encuentra afectado de un vicio fundamental, perfectamente salvable hoy en día por la cantidad de información existente a todos los niveles, y es la imposibilidad de contestar si los elementos tomados en la muestra son comparables, por dimensión, actividad o cualquier otra razón, con la empresa a la que se pretende estimar o valorar. Compárese este sistema con el método del margen neto que se aplica en las operaciones vinculadas y que concluye con un examen, empresa por empresa, para determinar si los comparables son adecuados o no. Creemos que sería mucho mejor la utilización de este sistema, infinitamente más garantista para las dos partes intervinientes respecto de la exactitud y acierto del procedimiento. Desde luego, en este ámbito y con semejante metodología, los recursos y pleitos contras las liquidaciones derivadas de las estimaciones indirectas de bases imponibles serán prácticamente del cien por cien, traicionando de nuevo los beatíficos propósitos que dicen alentar la modificación legislativa<sup>24</sup>.

El nuevo apartado 4 contenido en el Anteproyecto resulta innecesario, pues está implícito en el artículo 53.2 a) de la LGT vigente, y además ha sido sancionado por la jurisprudencia; si se dispone de un dato cierto, el mismo no se valora, solo se valoran aquellos datos desconocidos y necesarios para integrar y conformar la base imponible. Por su parte, el nuevo apartado 5 parece más

<sup>24</sup> Vid. al respecto, VV. AA.: *Derecho y Práctica Tributaria*, CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.), REAF/REGAF/WOLTERS KLUVER, Valencia, 2013, págs. 223 y ss.

lógico en el marco de la estimación indirecta que como previsión general en el artículo 108 de la LGT que se propone en esta reforma. Aquí sería asumible, mientras que en el marco general y como mecanismo para dispensar a la Administración de su obligación de regularizar de una forma exacta, resulta sencillamente inaceptable. Este es, por cierto, el único apartado procedimental del precepto.

## **22. Artículo 159: Se prevé la solicitud del dictamen de la Comisión en conflicto como causa de suspensión, así como la posibilidad de solicitar un dictamen desligado de un supuesto concreto**

Como ya se señaló en relación con el artículo 15 de la LGT, la segunda de las previsiones no puede ser bien acogida. Nos remitimos al comentario del mencionado precepto.

## **23. Artículo 180: Se suprime el apartado 1, que establecía la imposibilidad de continuar con las actuaciones administrativas cuando se remitiera el tanto de culpa a la jurisdicción penal**

Esta modificación entronca con el nuevo Título VI. Todo ese Título, no deja de ser, por calificarlo benignamente, una auténtica ocurrencia, así como una vulneración clara del principio de preferencia de la jurisdicción penal, de rancia y pacífica aplicación desde muy antiguo y hasta nuestros días<sup>25</sup>.

<sup>25</sup> El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, se muestra muy incisivo a este respecto: «Se declara en la Exposición de Motivos del Anteproyecto que una de las modificaciones más relevantes, la del nuevo Título VI de la LGT, se introduce como consecuencia de la nueva regulación del artículo 305 del Código Penal por la LO 7/2012, desarrollando, por un lado, el sistema de procedimientos paralelos anunciado en el artículo 305.5 del CP y el procedimiento de recaudación de la liquidación administrativa de los elementos vinculados con un presunto delito contra la Hacienda Pública mientras que se está sustanciando el procedimiento penal por los mismos; al tiempo que, por otro lado, se modifica el artículo 18 de la LGT, que consagra el principio ne bis in ídem, y cuya actual formulación impedía la aplicación de un sistema paralelo o dual, penal y tributario. Ya este Consejo, en sus informes al Anteproyecto del 2008 para la reforma del Código Penal, aprobado por el Pleno de 26 de febrero de 2009, y al Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, aprobado por el Pleno el 28 de junio de 2012, rebatió enérgicamente el sistema diseñado en el actual artículo 305 del CP. Este rechazo debiera de haber sido la postura a sostener también en el presente informe, por mantener la coherencia argumental y porque este sistema, que carece de antecedentes en el Derecho comparado, presenta graves problemas que generan serias restricciones del derecho a la tutela judicial efectiva, en perjuicio del contribuyente. Las previsiones del prelegislador para adaptar la normativa tributaria a la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el CP no solo eliminan la hasta ahora obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación de la deuda tributaria por la incoación del procedimiento penal, sino van más lejos y, para hacer factible la coexistencia simultánea de actuaciones administrativas y judiciales, se determina por la Administración tributaria, previamente, la culpabilidad y la cuota defraudada –que constituye la responsabilidad civil y es, además, no lo olvidemos, un elemento típico del delito– y la ejecutan antes de que se dicte sentencia penal mediante un procedimiento de apremio administrativo que no se articula como una potestad del órgano judicial penal –como así se establece en el art. 305.5 y 7 CP–, sino que se impone al órgano penal, con olvido de que es a él –y no a la Administración– al que la CE atribuye la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado (art. 117 CE). Planteado en tales términos (pues no de otro modo cabe interpretar la actividad, siempre secundaria y adjetiva de los jueces y tribunales en la instrucción, enjuiciamiento y ejecución de las causas por delitos contra la Hacienda Pública atribuida en la reforma), la potestad jurisdiccional exclusiva y excluyente de juzgados y tribunales establecida en el artículo 117.3 de la CE, y reconocida en el artículo 2.1 de la LOPJ –que, no olvidemos, deriva directamente de la división de poderes inherente a todo Estado democrático de Derecho– queda seriamente comprometida».

## **24. Artículo 211: Se extienden los nuevos supuestos de suspensión del procedimiento inspector al procedimiento sancionador**

Nos parece un claro error conceptual, pues en principio los supuestos de suspensión vienen referidos a actuaciones inquisitivas necesarias para determinar la procedencia o no de una regularización o la cuantía de esta, cuando el procedimiento sancionador no debería iniciarse (y de hecho no se inicia) en tanto no hayan finalizado las actuaciones inquisitivas a través de la correspondiente acta y su liquidación correspondiente.

## **25. Artículo 219 bis: Se crea un nuevo procedimiento de revocación, que puede iniciarse a instancia del interesado, en el caso de actos basados en ilícitos comunitarios**

Aplaudimos esta medida, demandada desde el punto de vista doctrinal, y que, sin embargo, había sido rechazada expresamente con anterioridad por la propia Administración (recuérdese la STJUE, de 6 de octubre de 2005, sobre las subvenciones en la prorrata del IVA, y la Instrucción de la AEAT, negando absolutamente la aplicación de la revocación). En este sentido, sin duda, ha pesado el cambio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, parangonando los efectos derivados de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional con los del TJUE, aspecto este que el propio Tribunal Supremo era reticente a aplicar hasta tanto el propio TJUE, en resolución de una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Supremo, dejó clara esa equiparación, pues lo contrario vulneraba la propia normativa comunitaria (como ya hemos explicado con anterioridad). Los términos imperativos de los tiempos verbales exigen que en esta revocación el interesado ostente una verdadera acción o facultad de iniciar el procedimiento, de manera que no quede, como ocurre con la revocación general en cuanto instituto revisor, al albur de la decisión final de la Administración. No obstante, y como ya hemos advertido en líneas precedentes, esta previsión normativa no puede ser «en lugar de», sino «además de», es decir, no puede pretenderse orillar la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, inestable en el plazo de un año desde el momento en que se conoció la STJUE que anulara el precepto en cuestión, a través de esta nueva revocación especial. Ambas (revocación y solicitud de responsabilidad patrimonial), aunque relacionadas, constituyen institutos jurídicos que responden a necesidades diversas.

## **26. Artículo 221: Se establece la imposibilidad de devolver los ingresos realizados para regularizar voluntariamente las cuotas de delito aunque se produzca la prescripción del derecho a liquidar y sendas modificaciones para adecuarse a la propia reforma**

Evidentemente, debe rechazarse enérgicamente esta medida, por ser contraria al más elemental principio jurídico de seguridad jurídica. Los ingresos de cantidades prescritas deben ser objeto de devolución en todo caso, pues no existe razón jurídica alguna que ampare su percepción, aunque sea, tal y como se quiere prevenir en este caso, porque la Administración no ha actuado diligentemente y ha dejado prescribir lo que en un momento entendió que podía ser constitutivo de un presunto delito contra la Hacienda Pública. Piénsese además que con esta regulación se está

vulnerando flagrantemente el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que al no existir acto alguno que ampare ese ingreso (prescrito el derecho a liquidar no se producirá acto administrativo o el acto de revisión se limitará a reconocer la prescripción ganada), se impide al contribuyente no solo recurrir contra el mismo, sino también toda acreditación que abogara por la inexistencia de los argumentos de la Administración para sostener la existencia de esa obligación de pago.

### **27. Artículo 224: Se establece que la garantía debe incluir también el importe de las posibles devoluciones a realizar como consecuencia de la estimación del acto recurrido**

Aunque no deja de parecer lógica esta propuesta, debe constatar que en la mayoría de supuestos esta medida resultará de difícil aplicación, pues aquellos contribuyentes que abusan de sus derechos, simplemente recurren el acto que les es desfavorable (la liquidación) pero no el que les es favorable (la devolución de otro periodo), ya que la práctica administrativa general de la Inspección es liquidar en actas separadas ambas cuantías.

### **28. Artículo 229: Se establece una nueva competencia del TEAC para conocer, a iniciativa del Presidente o de la titular de la Vocalía Coordinadora, de un recurso de unificación de criterio en cuestiones trascendentes o discrepantes sobre las que se hayan pronunciado los TEAR o TEAL. Una atribución similar se concede a los Presidentes de TEAR sobre criterios de Salas desconcentradas o cuestiones trascendentes**

Esta facultad presenta ciertos rasgos que desnaturalizan la función revisora de los TEAR o TEAL. No nos parece tan negativa la unificación de criterios discrepantes entre TEAR o Salas (aunque ello es muestra de la independencia de los TEA, que es la clave de su éxito y la única garantía para su futura supervivencia). Lo que parece rechazable, e incompatible con la función revisora que esa supuesta fijación de criterios relevantes pretende, es que se realice en «supuestos relevantes», pues ello supone tergiversar la esencia de los TEAR y permite impartir decisiones del TEAC a su antojo, incluso antes de que se haya planteado un primer supuesto ante un TEA. Esta posibilidad, por lo tanto, debería suprimirse por la acepción de contribuyentes y casos concretos que puede comportar. Otra cuestión peliaguda, especialmente en los TEAR, es determinar la composición de las Salas que van a decidir esos asuntos, pues puede dar lugar a una vulneración del principio de «juez predeterminado», alejando a los TEA de la función revisora independiente por la que son valorados hasta la fecha.

### **29. Artículo 230: Se prevé un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares**

Parece de difícil inteligencia este precepto, pues generalmente un acto o una actuación (repercusión, retención, etc.) se dirige contra una sola persona, y cuando lo hace contra varias o bien se producen actos independientes, o bien se dirigen contra entes carentes de personalidad a los

que se personaliza. Más allá de esto, nada hay que oponer. No obstante, debería precisarse que los supuestos del artículo 230.1 de la LGT son de acumulación obligatoria, para evitar las inevitables incomodidades de reclamaciones que debieron acumularse, unas de procedimiento general y otras de procedimiento abreviado, y en las que las segundas son resueltas sin alegaciones y sin un previo traslado del expediente para alegaciones.

### **30. Artículo 234: Se admite la representación voluntaria en la reclamación económico-administrativa acreditada en el procedimiento de aplicación de tributos contra el que se recurre. Se establece la posibilidad de la notificación electrónica y la publicación en el buzón de los TEA**

Aunque esta pueda ser una medida cómoda en determinados supuestos, incluso para los reclamantes, nos parece incorrecta, salvo que la autorización concedida en fase de aplicación del tributo señale expresamente que puede extender su validez a la vía revisora. En otro caso, tal y como señala el artículo 46 de la LGT, debería exigirse una nueva acreditación. E, insistimos, se trata de una garantía mínima del correcto proceder del representante para el ciudadano que no puede soslayarse. Parece positivo, sin embargo, el impulso a la Administración electrónica en sede de los TEA, especialmente en el trámite de audiencia al que se refiere el artículo 236.

### **31. Artículo 237: Se contempla un desarrollo del procedimiento para interponer cuestiones prejudiciales**

Si bien se trata de una medida ciertamente positiva, resulta más preocupante que la única experiencia previa que se recuerda en nuestro país (Asunto GABALFRISA) acabara con el cese del presidente del TEAR de Cataluña que promovió dicha cuestión prejudicial. Con tal precedente, no parece que su utilización vaya a verse precisamente incrementada en un futuro próximo. De hecho, desde ese momento no se ha elevado ninguna otra cuestión prejudicial por parte de los TEAR.

### **32. Artículo 239: Se prevé una vinculación de la Administración Tributaria a lo decidido en reclamaciones entre particulares y una forma de ejecución subsidiaria de los incumplimientos en materia de facturación. Se contempla, además, la extensión de fallos a obligaciones conexas. El recurso de anulación desaparece de este artículo, pasando a tener regulación autónoma**

Resulta plausible la vinculación de la Administración y la ejecución de las reclamaciones en materia de facturación, pues en otro caso tales reclamaciones, aunque voluntariosas, carecían de una eficacia más allá de la propia voluntad del contribuyente obligado a cumplirlas. Sería deseable que se estableciera un mecanismo de ejecución por la Administración Tributaria para las restantes reclamaciones que no fueran cumplidas en plazo por el obligado a hacerlo. En cuanto a las obligaciones conexas, nos remitimos a lo señalado en relación con el artículo 68.9 de la LGT, subrayando una vez más lo indeterminado del concepto y que no resulta ajustado a Derecho que se extiendan los efectos de una resolución a otros obligados u obligaciones que el TEA no ha tenido ocasión de examinar y respecto de los que no se ha podido ni tan siquiera alegar, por no ser parte en el procedimiento.

### **33. Artículo 240: Se ajusta su tenor a la doctrina del Tribunal Supremo recibida por el TEAC relativa al plazo de reclamación contra el silencio**

Acertada modificación, para mejorar la seguridad jurídica. Esta vez sí hemos de congratularnos con el acierto que implica esta regulación y por la que veníamos abogando desde antiguo.

### **34. Artículo 241: Se establece una posibilidad de suspensión de la ejecución de los fallos de TEA solicitada por la Administración cuando se suscite el recurso de alzada**

La redacción legal propuesta contiene un error de bulto, ya que otorga competencia para interponer el recurso a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda, Ministerio que no existe en la actualidad, y sin que sea necesario tampoco extenderla a los Directores Generales de Economía, al carecer de funciones en materia tributaria. La modificación, con todo, es sencillamente inaceptable. Piénsese que se está recurriendo contra una decisión de un órgano administrativo y es la propia Administración la que no solo dispone de la facultad exorbitante de obrar contra sus propios actos, afectando a la situación creada por este, sino que además puede incumplir lo que la propia Administración ha resuelto. Si esta no confía en sus propios órganos, posee facultades de dirección y hasta disciplinarias, pero no puede traducirse esa desconfianza en un castigo para el contribuyente que ha obtenido el reconocimiento de una situación particular por un fallo administrativo. La cuestión, además, plantea otros muchos problemas respecto, por ejemplo, de la ejecutividad o la presunción de legalidad del acto administrativo que ahora acompañaría al contribuyente, quien sin embargo, se vería desprovisto de esos principios que se aplican a rajatabla en el caso contrario, es decir, si es a la Administración a la que benefician.

### **35. Artículo 241.bis: Se independiza el recurso de anulación**

Quizá procedería aclarar los fallos que se pueden dictar en este recurso: nos encontramos frecuentemente con inadmisiones en supuestos esencialmente idénticos a otros desestimados, cuando se entiende que la causa alegada no concurre; y los efectos suspensivos sobre el plazo para recurrir la resolución que tiene el recurso de anulación. Para simplificar, teniendo en cuenta que además se exige su interposición con alegaciones y pruebas, podría unificarse su plazo de interposición con el general de un mes. Tal medida sería beneficiosa para todos y no perjudicaría a nadie.

### **36. Artículo 241.ter: Se regula un recurso de ejecución, incorporando más o menos a la Ley la regulación reglamentaria del antiguo incidente de ejecución, pero sin establecer un auténtico procedimiento de ejecución, que es lo que se debería regular, tal y como ha señalado reiteradamente la doctrina**

La vigente regulación de las actuaciones de ejecución y retroacción de actuaciones plantea numerosas incertidumbres (respecto al tipo de procedimiento a incoar en dicha ejecución –ya sea

retroacción, reapertura del procedimiento, actuaciones de mera ejecución, etc.—, a las facultades conferidas a las Administraciones Tributarias en funciones ejecutivas, al plazo con que se cuenta para ejecutar, al cálculo de los intereses de demora, etc.) derivadas, sin duda, de las diversas variantes que ofrece el fragmentado régimen perfilado por la LGT y por el Reglamento de revisión, dependiente en buena medida de la naturaleza (material o formal) del vicio anulatorio y del tipo de estimación (total o parcial) ante la que nos encontremos. Por ello, debería aprovecharse la reforma para crear un procedimiento específico y único para la ejecución de resoluciones económico-administrativas o sentencias judiciales estimatorias en el que se tuvieran en cuenta las siguientes consideraciones básicas:

- Que se respete el principio constitucional de interdicción de la *reformatio in peius*.
- Que se delimiten las facultades conferidas a las Administraciones Tributarias, conducentes exclusivamente al cumplimiento de un fin concreto: ejecutar lo ordenado por la instancia revisora o judicial, soslayando cualquier uso arbitrario de las mismas que tenga por objeto efectuar una nueva y, por lo mismo, distinta regularización bajo la excusa de desarrollar labores de ejecución. En otras palabras, se trata de clarificar que el procedimiento de ejecución se encuentra plenamente desconectado de los procedimientos de aplicación de los tributos que originaron los actos (liquidatorios y sancionadores) recurridos y anulados.
- Que se concrete el plazo de que disponen las Oficinas Gestoras para llevar a cabo la ejecución; estableciendo las consecuencias oportunas para los supuestos de incumplimiento y, en particular, la consideración de que en tales casos (y sin excepción, como ocurre actualmente con las actuaciones *de mera ejecución*) la prescripción no se considere interrumpida.
- Que se establezca un cauce *preferente y sumario* donde, tanto los obligados como las Administraciones Tributarias, puedan dirigirse a la instancia revisora o judicial a fin de resolver las incidencias o dudas que puedan surgir a resultas de las propias actuaciones de ejecución<sup>26</sup>.

Muy poco de todo eso, por no decir nada, se atisba en el Anteproyecto de reforma.

### **37. Artículo 242: Se contempla el recurso de alzada para unificación de criterio por discrepancia con órganos económico-administrativos propios de las CCAA y una obligatoriedad de indicar por los TEA los cambios de criterio**

Solo se observa que la obligatoriedad de indicar por los TEA los cambios de criterio está mal ubicada en este precepto, pues evidentemente debería incluirse en el artículo 239.

<sup>26</sup> Sobre ello, *vid.* el reciente, exhaustivo y brillante artículo de GARCÍA DÍEZ, C.: «Ejecución y retroacción en materia tributaria», *RCyT*, CEF, núm. 379, octubre 2014, págs. 83 y ss.

### **38. Artículo 245: Se establece un único supuesto de reclamación unipersonal, por cuantía**

Aunque no parece del todo inconveniente esta modificación, creemos que también deberían tramitarse por procedimiento abreviado los restantes supuestos que existen, siempre que el reclamante indique que, a pesar de la cuantía, la reclamación económico-administrativa se debe tramitar por procedimiento abreviado y se acompañen alegaciones que versen solo sobre las materias tasadas.

### **39. Artículo 247: Se suprime la posibilidad de vista oral**

Nunca, que haya trascendido hasta la fecha, se ha celebrado una vista oral en un TEA. Por lo tanto, bienvenida sea la modificación, aunque solo sea para acercar la previsión normativa a la realidad de su aplicación en la práctica.

### **40. Artículos 250 y 253: Se permite la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública considerándose inexistentes los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa**

Las previsiones contenidas en el nuevo Título VI que se regula en el Anteproyecto de Ley traen causa y son natural consecuencia de la regulación contenida en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, donde ya se establecía que en los procesos por presunto delito contra la Hacienda Pública, los órganos de recaudación de la AEAT mantendrían la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio de los posibles responsables, utilizando las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de la LGT, pudiendo en su caso adoptar medidas cautelares. Además, la reforma del artículo 305 del CP implica una devolución de la competencia liquidatoria de la cuota defraudada, antes judicial, a la Administración Tributaria. Como es natural, la profundización de todas estas previsiones legales, contenidas también en el artículo 305 del CP, incide plena y determinantemente en las competencias o funciones jurisdiccionales. Deberían haberse dejado las cosas como estaban y que el Juez instructor, en el ejercicio de sus legítimas funciones, siguiese valorando la necesidad de solicitar el apoyo correspondiente de la AEAT, pero de ninguna manera que fuese esta la que tomase la iniciativa, usurpando competencias genuinamente judiciales (no es extraño, por ejemplo, el caso en el que los ejercicios impositivos concernidos en la querrela o denuncia presentada por el Ministerio Fiscal a instancia de la AEAT están prescritos, por lo que tal circunstancia puede ser valorada correctamente por el Juez instructor ante la petición de la adopción de medidas cautelares por la Abogacía del Estado o el Ministerio Fiscal y la negativa del letrado defensor, extremo este que, evidentemente, resultará ya de imposible corrección).

Resulta incoherente, y supone una clara injerencia administrativa en las facultades judiciales, que se pueda determinar no ya el importe de la responsabilidad derivada de la comisión del

delito, sino directamente una liquidación que debiera estar sub iúdice y pendiente de lo que se resolviera en el procedimiento instructor o, en su caso, en el correspondiente juicio oral, siendo en ambos casos una facultad exclusiva del Juez instructor o del Juez de lo Penal. Con esta regulación se pretende soslayar lo que acontecía hasta ahora, donde no se fijaba un momento para que la Administración pudiera hacer uso de sus facultades liquidatorias, abriéndose con ello las puertas de par en par a la posibilidad de actuar antes de que exista un pronunciamiento del Juez instructor sobre los visos de verosimilitud de la acusación que alumbró las diligencias previas penales.

Esa posibilidad se extiende incluso a aquellos momentos en los que la instrucción penal está abierta y sustanciándose por parte del Juez instructor que, de una u otra forma, se verá inevitablemente influida por la política de hechos consumados practicada por la Administración Tributaria. El precepto, en su punto primero, solo tendría sentido si se liquidase respecto de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación que no se encontrasen vinculados a los hechos determinantes del presunto delito contra la Hacienda Pública. Otra cosa equivale, lisa y llanamente, a la proscripción del principio de presunción de inocencia, haciendo de este tipo de delitos los más especiales o singulares de todo el CP. Nótese que el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, ya tuvo que advertir expresamente sobre el peligro que constituiría ese adverso influjo al que antes aludíamos, señalando expresamente a estos efectos que «no es admisible que el proceso penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente». Aspecto este sobre el que también ha debido advertir la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 23 de diciembre de 1991 y de 26 de abril de 1993), para la que no resulta posible admitir ab initio como ciertos, aquellos hechos que figuran recogidos en la documentación administrativa a través de la cual se plasma la actividad de la Inspección. Es más, con esta nueva regulación se incide además silentemente en otro peligro ya advertido por el Tribunal Supremo (Sentencias de 5 de marzo de 1992 y de 27 de enero de 1994), el Tribunal Constitucional (Sentencia de 7 de julio de 1989) e incluso el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia de 6 de diciembre de 1988), consistente en la adopción de la fórmula «dar por reproducido» respecto de las afirmaciones vertidas en el material documental aportado por la Inspección sin que haya adquirido verdadero valor probatorio, al no haber sido sometido a la debida contradicción.

Se profundiza asimismo en la posibilidad de que la Administración adopte medidas cautelares de cualquier tipo tras la presentación de denuncia o querrela, incluyendo también los casos en los que dichos actos iniciales del proceso no procedan de una previa actuación de la Inspección Tributaria, y permitiendo dirigir las medidas cautelares en relación con cualquiera de los mencionados o incluidos en aquellas, estableciéndose así una suerte de régimen de solidaridad para el pago de la deuda provisionalmente liquidada por la Administración, con desprecio absoluto a lo dispuesto en el artículo 116.2 del CP. Esto último exagera hasta límites intolerables, la principal crítica que merece la reforma proyectada en todo su Título VI, al suponer una genuina invasión de las competencias judiciales por la Administración. Si la cuestión tributaria ya se ha judicializado, al remitirse el tanto de culpa al Juez o al Ministerio Fiscal, lo lógico es que toda decisión liquidatoria o la adopción de cualquier medida cautelar, se resuelva por el Juez instructor que está conociendo del

asunto y no por el órgano administrativo, que debiera limitarse a llevar a la práctica las decisiones del órgano jurisdiccional.

Por otra parte, la previsión relativa a la sanación de cualquier defecto procedimental que pudiera extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada al delito, constituye claramente un exceso legal carente de justificación alguna que, muy previsiblemente, acabará convirtiendo en presuntos delitos muchas actuaciones inspectoras viciadas. El peligro es tan obvio y la tentación tan fuerte, que no vale la pena que nos detengamos en ulteriores explicaciones. Sorprende, sin embargo, el descaro del autor del Anteproyecto de Ley. Parece incidirse además en un aspecto no abiertamente confesado, consistente en que aquellos vicios procedimentales existentes en el expediente, no incidan en el ámbito penal, de manera que este no se vea influido por el régimen de irregularidades o de invalidez de los actos administrativos que establece la legislación tributaria. Una precaución, a nuestro juicio, infundada, pues la concurrencia de cualquier vicio o defecto procedimental no debe suponer el rechazo total del expediente en la vía penal o la posibilidad de que el juzgador no pueda tener en cuenta el contexto en el que ese defecto se produce a la hora de dictar sentencia acogiendo para ello el carácter global de la prueba practicada y su sano juicio.

#### **41. Artículo 251: Se prevén excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública**

La previsión contenida en este precepto revela hasta qué punto lo único que prima en la regulación contenida en este Título VI no es un mínimo respeto a los principios constitucionales, sino la potencial recaudación derivada de unas actuaciones administrativas que, por falta de tiempo, de medios o peligro de prescripción, no están cercanas a la liquidación de la que se ocupaba el precepto anterior. En tal sentido, la filosofía de esta previsión resulta absolutamente incoherente con dicho precepto, transparentando diáfananamente esa crítica que acabamos de señalar (cuando interesa se liquida y cuando no, se omite toda actuación, en un ejemplo *ad libitum* de ejecución o inacción). Máxime cuando en su punto segundo no se prohíben las actuaciones inquisitivas realizadas durante el periodo de suspensión que se abre con las actuaciones judiciales y que se dice que se tendrán por inexistentes. Distinguir, por lo tanto, los casos en que la Administración Tributaria puede perseverar en sus funciones indagatorias y liquidatorias, exigirá saber con mucha precisión si nos hallamos ante los supuestos regulados en el artículo 251 o ante los previstos en el artículo 250 (prohibiéndose los primeros y alentándose los segundos) con todo lo que ello puede comportar. El aumento de la litigiosidad en este punto está más que asegurado. Por otra parte, remitir el tanto de culpa al Juez o al Ministerio Fiscal sin haber concluido mínimamente las indagaciones capaces de arrojar luz sobre la posible comisión del delito, ni quién es el obligado tributario para evitar la prescripción del delito implica reconocer abiertamente las dudas sobre el elemento objetivo del tipo penal o la naturaleza y participación del presunto inculpado, lo que generará problemas de todo tipo al Juez de Instrucción y al Ministerio Fiscal, además de complicar extraordinariamente el momento mismo de la interrupción de la prescripción. Sobre esto último convendría advertir que aun cuando pudiera parecer sencillo, la determinación exacta del momento en el que se considera consumado el delito de defraudación tributaria, como *dies a quo* a efectos del cómputo del periodo prescriptivo, no es

en absoluto pacífica, lo que acrecienta las dificultades inherentes a toda instrucción penal<sup>27</sup>. Dicho plazo, en principio, será el mismo tanto para el autor material del ilícito penal (generalmente el contribuyente) como para el asesor fiscal o cualquier otro tercero en su condición de cooperador necesario<sup>28</sup>, pero lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo no se ha pronunciado acerca de los plazos aplicables a la participación en el delito y la doctrina admite directa e indirectamente la prescripción individual de los distintos intervinientes en el hecho, lo que en buena lógica debería comportar también la aplicación de diferentes plazos prescriptivos según sea el grado de participación de cada sujeto<sup>29</sup>. Además, y por si lo anterior no bastara, con relación al inicio del cómputo prescriptivo en la participación delictiva, la doctrina se encuentra dividida, toda vez que, para un sector, como consecuencia de la vigencia del principio de accesoriidad, el cómputo debe iniciarse en la fecha de la comisión del hecho principal<sup>30</sup>, mientras que otro sector doctrinal en cambio, estima que el cómputo ha de realizarse individualmente, por lo que el hecho penal de cada uno de los partícipes comenzaría a prescribir a partir de la realización de su propia y personal contribución al delito<sup>31</sup>. En realidad, no existen razones legales poderosas que obliguen a establecer un cómputo individual de la prescripción porque con independencia de que la teoría de la accesoriidad tampoco pueda ofrecer una respuesta acabada, segura y unívoca, lo cierto y verdad es que el delito cometido no es otro que el delito del autor (contribuyente), a cuya realización el partícipe (asesor fiscal o cualquier tercero) coopera, de tal suerte que el cómputo de la prescripción debe iniciarse, para todos,

<sup>27</sup> Conviene advertir, además, que en los tributos de declaración periódica (por ejemplo, IVA) a efectos de la prescripción se debe tener en cuenta como día inicial del cómputo no la fecha de finalización del plazo de presentación de cada una de las declaraciones trimestrales, sino el 30 de enero del año siguiente, toda vez que al ser los periodos de declaración inferiores a 12 meses (al ser trimestrales), el importe de lo defraudado debe referirse al año natural completo. Tal es la doctrina de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de septiembre de 2000. Tanto la doctrina como la jurisprudencia entienden que cuando el legislador penal se refiere al momento de comisión del delito, está adoptando el criterio del resultado o, en general, el de la consumación. Por todas, SSTs de 15 de octubre de 2001, de 26 de octubre de 2001, de 21 de diciembre de 1999, de 9 de julio de 1995, de 8 de julio de 1998, de 26 de octubre de 1971, de 27 de diciembre de 1974 y de 1 de junio de 1999.

<sup>28</sup> De conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo, «en los casos de continuidad delictiva solo se inicia o arranca el cómputo para la prescripción desde que cesa la actividad antijurídica o se perpetra el último hecho de la cadena punible» (STs de 19 de enero de 2002; en el mismo sentido, SSTs de 17 noviembre de 1964, de 3 de febrero de 1984, de 4 de diciembre de 1985 y de 4 de febrero de 1994).

<sup>29</sup> GONZÁLEZ TAPIA, M. I.: *La prescripción en el Derecho Penal*, Dykinson, Madrid, 2003, pág. 100.

<sup>30</sup> MORILLAS CUEVA, L.: *Acerca de la prescripción de los delitos y de las penas*, Comares, Granada, 1980, pág. 69; ANTÓN ONECA, J.: *Derecho Penal* (anotada y puesta al día por HERNÁNDEZ GUIJARRO, J. J. y BENEYTES MERINO, L.), 2.ª ed. Akal/Iure, Madrid, 1986, pág. 614; REY GONZÁLEZ, C.: *La prescripción de la infracción penal (en el Código de 1995)*, Marcial Pons, Madrid, 1998, 2.ª ed. 1999, pág. 126 y ss.; GILI PASCUAL, A.: *La prescripción en Derecho Penal*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 163 y ss. ZAMORA MORENO, M. A.: «La prescripción del delito en el copartícipe rebelde», *RJC*, 1992, pág. 162 y ss.; JESCHECK, H.: *Tratado de Derecho Penal*, Parte General, 4.ª ed. corregida y ampliada, traducción de MANZANARES SAMANIEGO, J. L., Comares, Granada, 1993, pág. 824. También es esta la posición mantenida por la STS de 26 de julio de 1999 en un supuesto de cooperación necesaria.

<sup>31</sup> BANACLOCHE PALAO, J.: «Algunas reflexiones críticas en torno a la prescripción penal», *Revista de Derecho Procesal*, 1997, n.º 2, pág. 296; PASTOR ALCOY, F.: *La prescripción del delito, la falta y la pena. Análisis jurisprudencial sistematizado. Comentarios y formularios*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 1995, pág. 43 y ss. También la STS de 7 de marzo de 1993, en el caso de la actividad del inductor en un delito continuado.

en el momento de la consumación del delito<sup>32</sup>. La importancia que reviste el momento preciso en el que se entiende consumado el ilícito contra la Hacienda Pública es capital, pues este será el *dies a quo* del plazo prescriptivo. Pero la cuestión sobre la consumación del delito fiscal está también directamente relacionada con la naturaleza misma del tipo, pues si se considera este como un delito de mera actividad, la consumación tendría lugar en el momento en que el sujeto activo hubiese realizado los actos necesarios para la obtención del resultado, con absoluta independencia de que el mismo se hubiera alcanzado (piénsese, por ejemplo, en el caso de la obtención indebida de devoluciones tributarias, donde el delito se consumaría con la mera presentación de la declaración, a pesar de que luego no se obtuviera la devolución solicitada). Por el contrario, de considerar el delito de defraudación tributaria como un delito de puro resultado, la consumación no se alcanzaría hasta tanto no se hubiese producido el resultado lesivo para la Hacienda Pública. La doctrina mayoritaria considera el delito de defraudación como un ilícito que exige la producción de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, de manera que hasta tanto este perjuicio no se hubiese producido, no podría hablarse en ningún caso de consumación de aquel<sup>33</sup>. Como puede observarse, un enjambre de problemas que la nueva legislación, lejos de contribuir a su resolución, contribuirá a agitar.

Se suprime no obstante, y debe ser bienvenida, la negativa (instaurada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal) a conceder el trámite de audiencia o alegaciones del obligado tributario cuando la Administración proceda a formalizar la propuesta de liquidación vinculada al presunto delito, que se notificará a aquel concediéndole un trámite de audiencia de 15 días naturales, para que alegue lo que estime oportuno. Tal extremo

<sup>32</sup> GONZÁLEZ TAPIA, M. I.: *La prescripción en el Derecho Penal*, op. cit., pág. 183.

<sup>33</sup> En tal sentido RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (dir.), JORGE BARREIRO, A. (coord.), SUÁREZ GONZÁLEZ, C.; LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A.; CANCIO MELIÁ, M. y FEIJÓO SÁNCHEZ, B.: *Comentarios al Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 876. DEL MORAL GARCÍA, A.: *Código Penal. Comentarios y Jurisprudencia*, VV. AA., coord. DEL MORAL A. T. II, Comares, Granada, 2002, pág. 1.987. DE LA CUESTA ARZAMENDI, J. L.: «El fraude en materia de ingresos de la UE», en el *Nuevo Derecho Penal Español. Estudios penales en memoria del profesor Jose Manuel Valle Muñiz*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 1.202. LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A.: «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», *Derecho Penal Económico. Manual de Formación Continuada*, núm. 14, CGPJ, 2002, pág. 381. APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 60. En tal sentido, la STSJ de Extremadura, de 29 de enero de 1998, precisa que «la consumación se produce cuando no se ingresa el importe de la deuda dentro del plazo señalado al efecto. La mera presentación de la declaración inexacta antes de la conclusión del plazo reglamentario para presentar la autoliquidación no constituiría un delito consumado, pues este requiere que el sujeto haya perdido la posibilidad de revocación de lo actuado, por ejemplo, mediante la presentación de una declaración complementaria». De la misma manera, la Consulta 4/1997 de la Fiscalía General del Estado afirma que «los supuestos en que la regularización se produce antes de la consumación delictiva no encajan en el artículo 305.4, por tratarse de casos de desistimiento voluntario que impiden la consumación del delito fiscal». Por su parte, el Tribunal Supremo, en Sentencias de 26 de julio de 1999, 6 de noviembre de 2000 y 3 de enero de 2003 ha señalado que «tanto en los supuestos de omisión total, por no presentar declaración tributaria alguna, como en los de omisión parcial, por presentar una declaración en la que se omiten determinados ingresos –como sucede en el caso actual–, lo relevante penalmente es la omisión, es decir, la elusión del pago del impuesto (...) En consecuencia, no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consuma en el momento en que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago. Antes no cabe hablar de consumación, pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente verificando el pago a través de una declaración complementaria».

merece un juicio muy positivo desde la perspectiva de la seguridad jurídica y la presunción de inocencia de los contribuyentes, sobre todo en ilícitos tan técnicos y con tan marcados flancos a la dispar interpretación que de unos preceptos, como los tributarios, realizan tanto la Administración como los contribuyentes. Eso sí, dichas alegaciones no servirán de mucho, pues contra la liquidación no cabrá recurso administrativo alguno, tal y como veremos dentro de un momento.

Dentro de todas estas previsiones, tan potencialmente lesivas, insistimos, para los principios constitucionales más elementales, al menos se prevé la imposibilidad de exigir intereses de demora por la liquidación que pudiera dictarse como consecuencia de la retroacción de actuaciones por el tiempo transcurrido entre la recepción judicial en el registro de la Administración competente y la notificación de la reanudación de actuaciones. Sin embargo, también aquí cabe criticar abiertamente una regulación que desprecia el hecho de la notificación a la Abogacía del Estado –que no olvidemos actúa en representación de la AEAT– en beneficio de la más absoluta comodidad de la Administración, que no tendrá que computar los plazos correspondientes en el mismo momento que el contribuyente a través de su postulación procesal, sino mucho después, siendo claro, además, que resultará muy difícil, por no decir, imposible, determinar cuándo realmente tuvo conocimiento la Administración de la resolución judicial (dicho momento debería computarse desde el mismo día en que se practicara la notificación de la resolución judicial a la Abogacía del Estado).

#### **42. Artículo 252: Se especifican los supuestos en los que se entiende realizada la regularización voluntaria**

Se exige en este precepto una regularización de la situación tributaria del contribuyente y el pago completo de la deuda por parte de este. La previsión resulta criticable, desde el momento en que el sujeto pasivo puede reconocer el impago, pero carecer de medios suficientes para hacer frente a la deuda tributaria. Lo que sí parece conveniente es la posibilidad de desterrar comportamientos de pago parcial o fraccionado, tendentes a alcanzar el umbral necesario para evitar la consideración criminal de la conducta (120.000 €). Asimismo, la previsión del tercer y cuarto párrafo del precepto, al señalar que lo dispuesto en él será de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, debería entenderse únicamente para aquellos casos en los que por la diferencia entre el plazo de prescripción administrativa y penal (más que notable, al ampliarse el plazo de esta última con ocasión de la reforma penal) determine la supervivencia de la responsabilidad derivada del delito. No tendría sentido lo contrario, y nos remitimos a las consideraciones anteriormente vertidas sobre la irrelevancia que a la prescripción otorga el Anteproyecto de Ley cuando de ingresar por parte del contribuyente se trata, haciendo tabla rasa de los valores inherentes al principio de seguridad jurídica.

#### **43. Artículo 254: Se prevé la inimpugnabilidad de las liquidaciones administrativas vinculadas a supuestos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública**

Se reitera aquí de nuevo lo previsto en el artículo 253 atinente a la irrelevancia de los defectos procedimentales en que pudieran haber incurrido las actuaciones administrativas inspectoras,

aspecto este sobre el que ya hemos vertido las consideraciones negativas oportunas. Pero con todo, no es esto lo más grave, sino la imposibilidad de impugnar una liquidación que sigue siendo administrativa por muy asociada que se pretenda con los hechos determinantes de la denuncia o querrela presentada. Se juega así a todas las barajas, resultando a la postre una regulación incoherente y falaz, pues si la liquidación es administrativa, como lo es, debe ser impugnable, y si no lo es, no debería permitirse su práctica, estando ya los hechos presuntamente delictivos sub iudice y en instrucción ante la jurisdicción penal. Se crean así institutos jurídicos que abjuran de su verdadera naturaleza jurídica, convirtiéndose en híbridos que únicamente responden a una mal entendida eficacia administrativa práctica, tan rechazable como espuria<sup>34</sup>. Conviene advertir que con tan ocurrente previsión normativa –una liquidación administrativa (con todo lo discutible que puede llegar a ser esta, al manejar conceptos tan interpretables como los tributarios) que presupone dolo pero respecto de la cual no se puede articular recurso alguno que la rebata– se arrumba caprichosamente con una tradición jurídica bien consolidada al servicio de los principios constitucionales de mejor prosapia y relevancia jurídica –especialmente la tutela judicial (*ubi ius, ibi remedium*)– e incluso se incide en la tradicional condición del binomio genérico poder público-ciudadanos, que no puede describirse únicamente como una relación general de poder o supremacía general (en la clásica posición de la doctrina alemana con LABAND y MAYER), sino como un entramado de posiciones activas y pasivas para las dos partes que, además de esas situaciones de aparente sujeción general, también demuestra el «status libertatis» que garantiza la incolumidad del ámbito personal, tal y como ha consagrado el principio de legalidad universal de la actuación administrativa consagrado en el artículo 103 de la CE al aludir al «sometimiento pleno a la Ley y al Derecho» de toda actuación administrativa y la vinculación de «todos los poderes públicos» sin excepción, a los derechos fundamentales (art. 53.1 CE). Tirando de empatía y poniéndonos en el lugar del redactor del Proyecto, quizás pudiéramos pensar que tal medida resulta lógica, pues lo contrario podría originar cuestiones prejudiciales entre la jurisdicción contencioso-administrativa y la penal. Sin embargo, ese peligro se hubiera conjurado de no haberse modificado la competencia liquidatoria de la jurisdicción penal en favor de la Administración Tributaria, olvidándose además que por mucho empeño que se ponga en el hecho de que

<sup>34</sup> El voto particular formulado por la Vocal Dña. María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto emitido por el CGPJ el 30 de septiembre de 2014, página 3, percibe perfectamente el problema subyacente a una previsión centrada únicamente en la eficacia administrativa, por más que ello pueda poner en cuestión la entera coherencia del sistema: «En aras de una pretendida eficacia recaudatoria, se fuerza el armazón, bien entramado con el resto del ordenamiento jurídico, de la redacción de la LGT. Así ocurre, por ejemplo, con el conflicto en la aplicación de la norma, que, en total contraposición con la redacción anterior, viene a establecer una suerte de responsabilidad objetiva; o con el instituto de la prescripción, que se desconfigura de tal modo que compromete gravemente el principio de seguridad jurídica. Por ceñirnos a la materia sobre la que versa el informe de este Consejo, se observa en el Anteproyecto un desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos (las liquidaciones tributarias previstas en el caso de que se pasen a la jurisdicción penal se configuran como de trámite, pero se le asignan efectos de ejecutividad propias de los definitivos); y de los distintos tipos de liquidaciones tributarias (se introduce un nuevo tipo de liquidación provisional que nada tiene que ver con la construcción normativa y doctrinal sobre la materia, configurándose como acto no reclamable, sin modificar el art. 227.2 LGT). Es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo, sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en la disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas».

el procedimiento penal no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda liquidada, el propio artículo 305 del CP contempla la posibilidad de suspensión del procedimiento administrativo en aquellos casos en los que así lo determine el Juez de instrucción.

Con esta regulación, los redactores del Anteproyecto parecen anclados en el Estado legal, donde los derechos dependían de las definiciones del legislador y eran exigibles y delimitables en la medida en que este lo permitía (el legislativo es un poder ilimitado, sin ninguna restricción material y tan absoluto como lo era el poder del monarca en el antiguo régimen). Sin embargo, ya no nos hallamos en ese Estado legal (porque la Ley tiene límites materiales), sino más bien en otro constitucional, y el quicio sobre el que gira la transformación del Estado de Derecho legal en Estado constitucional de Derecho, no es otro que la reducción de la omnipotencia de la Ley, que ve sometidas sus determinaciones a la Constitución, reponiendo a esta en el vértice jerárquico del ordenamiento general<sup>35</sup>.

Sobre esta vieja tentación del Derecho Administrativo en la creación de relaciones especiales de sujeción capaces de garantizar más nítidamente la eficacia administrativa<sup>36</sup>, tuvo que pronunciarse expresamente el TC en Sentencia de 29 de marzo de 1990, recordando la necesidad de observar los derechos constitucionales sin paliativos (sobre todo, como es el caso, cuando el procedimiento administrativo de liquidación está íntimamente unido al proceso penal, lo que exige reconocer la observancia de los principios y garantías del art. 24 CE). A tal efecto, la referida Sentencia dirá que «la distinción entre relaciones de sujeción general y especial, ya en sí misma imprecisa, no puede desvirtuar la naturaleza del acto administrativo y sin que (...) y esto es más importante, pueda dejar de considerarse al respecto la posibilidad de que dicho acto incida en los derechos del administrado (...) con el riesgo de lesionar derechos subjetivos», pues «siempre deberá ser exigido (...) el cumplimiento de los requisitos constitucionales de legalidad formal –se trataba de un caso de sanciones administrativas a un preso, ex art. 25.1 CE– como garantía de la seguridad jurídica del ciudadano»<sup>37</sup>. Las facultades de la Administración revisten siempre el carácter de potestades funcionales, en cuanto habilitadas por el ordenamiento jurídico para «servir con objetividad los intereses generales», pero los ciudadanos, como bien ha advertido la doctrina, gozan también de la potestad de poner en marcha el aparato de la Justicia en defensa del propio patrimonio jurídico amenazado o lesionado, «el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos» (art. 24.1 CE), de la cual viene a ser una especificación la potestad de acción

<sup>35</sup> MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General I*, 2.ª edición, Iustel, Madrid, pág. 337.

<sup>36</sup> Como es el caso pretendido por el Anteproyecto, donde la regulación legal prevista ocupa todo el espacio que media entre la regla abstracta y la aplicación concreta, usurpando también el ejercicio de una función que le es completamente ajena e impidiendo que pueda desarrollarse ante los Jueces con todas las garantías debidas en un Estado de Derecho.

<sup>37</sup> La STC de 14 de julio de 1981, insistirá en la idea de los derechos constitucionales como derechos subjetivos: «En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no solo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un estatus jurídico o la libertad en un ámbito de la existencia. Pero, al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto esta se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado Social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución».

judicial frente al actuar de la Administración, que igualmente reconoce la CE a los ciudadanos (art. 106.1)<sup>38</sup>. El tradicional derecho subjetivo que tiene todo ciudadano cuando se ve perjudicado en su ámbito material o moral de intereses por actuaciones administrativas ilegales para defender y restablecer la integridad de sus intereses, es cercenado por esta previsión normativa, tan abusiva como inconstitucional, pues olvida que una lesión al derecho a la tutela judicial efectiva, pone en cuestión el sistema constitucional entero, toda vez que los derechos fundamentales enunciados en los artículos 15 a 30 no solo tienen el rango supremo constitucional, sino aun el rango reforzado dentro de la Constitución misma que les destaca de todo el resto (al ser valores superiores, ex art. 1.1 CE) y les hace por fuerza presidir el proceso mismo de interpretación constitucional, de forma tal que cuando se trata de su protección o de su vulneración «nada es trivial e inimportante», como ha manifestado el Tribunal Constitucional en sus Sentencias de 9 de enero de 1985 y de 21 de febrero de 1986, recordando de paso que la interpretación de las normas legales ha de ser favorecedora de tales valores superiores (Sentencia de 16 de febrero de 1988).

Esta previsión normativa contenida en el Anteproyecto, soslaya absolutamente el hecho eminente de que no haya en el ordenamiento jurídico principio alguno que pueda anteponerse a ese valor superior que encarnan los derechos fundamentales, pues este domina a todos y no puede ser subordinado por ninguno [recordemos que tales derechos, como la tutela judicial efectiva, se benefician de su eficacia inmediata, vinculan a los poderes públicos y garantizan su «contenido

<sup>38</sup> En tal sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, Thomson Civitas, Madrid, 2004, págs. 29 y 49, quienes abundan en la idea señalando elocuentemente lo siguiente: «Ha de hablarse de potestades en este supuesto; la acción, como posibilidad de excitar el funcionamiento de los órganos judiciales y de forzarles a un pronunciamiento decisorio sobre una pretensión no está condicionada a la titularidad de un derecho subjetivo en defensa del cual esa acción se movilice, según la concepción tradicional. Esa titularidad de un derecho específico será condición de la Sentencia estimatoria, pero no de la acción misma, la cual no promete en su resultado ningún contenido. Cualquiera puede promover un pleito pidiendo la casa del vecino, o, en nuestro caso, a la Administración la conducta más imaginativa o arbitraria: la potestad de acción posibilita la apertura del proceso, y ese es su contenido propio, no un determinado resultado, que está ligado ya a las cuestiones de fondo que en dicho proceso habrán de ventilarse (...) Es frecuente llamar la atención (y, en ocasiones, con un matiz de reproche apenas velado desde posiciones de signo autoritario fácilmente identificables) acerca del escaso desarrollo de la teoría de los deberes públicos, que contrasta –se dice– con la abundante literatura que a partir de la Revolución Francesa se ha dedicado a los derechos de este carácter. Esta observación, en lo que pueda tener de cierta, encuentra cumplida explicación en los propios orígenes del Estado de Derecho en cuanto forma histórica de solución de la permanente tensión entre el Poder, que tiende por esencia a la dominación, sin reconocer fronteras ni obstáculos a su continua expansión, y el Derecho, cuyo papel es, justamente el de acotar el legítimo ejercicio de aquel dentro de unos límites determinados, que aseguren a los ciudadanos un ámbito de libertad. En el campo del Derecho Público ese es, y no puede dejar de ser, el problema primero y la específica forma de plantearse la lucha por el Derecho. Esto supuesto, resulta inevitable que la teoría de los deberes públicos no haya tenido en la historia contemporánea un desarrollo semejante a la de los derechos. En definitiva, aquellos se desprenden del reconocimiento mismo de las potestades públicas, de cuyo ejercicio en particular surgen eventualmente, lo cual hace innecesaria su afirmación específica; los derechos, en cambio, necesitan constantemente de esa afirmación estando como están en trance permanente de ser desconocidos o conculcados (...) al reconocer al ciudadano una acción jurisdiccional para lograr la eliminación de los actos administrativos que incurrieren en cualquier forma de infracción del ordenamiento jurídico (art. 70.2 LJ), la jurisprudencia o las Leyes no están atribuyendo a dicho ciudadano una función abstracta de fiscalizador de la observancia objetiva de la legalidad por la Administración, una función de Ministerio Fiscal; por el contrario, le están reconociendo un verdadero derecho subjetivo para defender su libertad cuando este se siente injustamente (*id est*: ilegalmente) atacada por la Administración».

esencial» frente al legislador mismo (art. 53.1 CE)]. Asimismo, con la promoción de esta medida contenida en el Anteproyecto de Ley, el Gobierno olvida la obligación positiva que tiene de servir a los derechos fundamentales en los términos del artículo 9.2 de la CE, es decir, promoviendo las condiciones para asegurar la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, removiendo todos los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud pues, como ha recordado la STC de 11 de abril de 1985, «de la obligación de sometimiento de todos los poderes a la Constitución no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos y de los valores que representan, aun cuando no exista una pretensión subjetiva por parte del ciudadano».

De no remediarlo el Parlamento, esta previsión normativa incurrirá en inconstitucionalidad por no respetar el «contenido esencial» de un derecho fundamental a que obliga el artículo 53.1 de la CE, y entrará en plena contradicción con los artículos 7 de la LOPJ y 62.1 a) de la LRJPAC (SSTC de 23 de noviembre de 1981 y de 30 de junio de 1982), pues frente a intereses puramente gestores de la Administración Tributaria, ha de prevalecer, sin duda, la proclamación constitucional como «fundamentales e inviolables» de los ámbitos privados de autonomía, participación y prestación de los ciudadanos<sup>39</sup>. Con esta medida se pretende justo lo contrario, asegurar la insumisión de la Administración al Derecho, pervirtiendo de paso el principio de legalidad, que debe garantizar precisamente lo contrario, pues como recuerda la STS de 14 de abril de 1971, «el procedimiento administrativo tiene la doble finalidad de servir de garantía de los derechos individuales y de garantía de orden de la Administración y de justicia y acierto en sus resoluciones».

Por otra parte, conviene no olvidar (*nihil novum sub solem*) que la «huida» de control jurisdiccional de ciertas decisiones de la Administración fue algo muy común con anterioridad a la entrada en vigor de la Constitución de 1978. Ese fue el caso, por ejemplo, de las aberrantes sanciones «de plano» en materia de orden público o de disciplina académica, contundentemente criticadas por la doctrina y la propia jurisprudencia. Pero la tentación sigue ahí<sup>40</sup>, amenazando la necesaria com-

<sup>39</sup> La jurisprudencia ya se ha pronunciado abiertamente contra las Leyes que desconocen o limitan el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, o suponen un desconocimiento de las funciones que deben corresponder a los Jueces y Tribunales [así, por ejemplo, la STC 39/1983, de 16 de mayo, reconoció que la limitación del derecho a recurrir contenido en el art. 40 f) de la LJCA de 1956, era inconstitucional; la STC 80/1983, de 10 de octubre, que también lo era la exclusión de control de las resoluciones dictadas por el Tribunal de Defensa de la Competencia]. En este mismo sentido, son incontables las decisiones que condenan intervenciones del legislador que reducen la plenitud de acción de la Justicia, la limitan o tratan de sustituirla (SSTC 1/1981, de 26 de enero, 101/1984, de 4 de noviembre, 85/1988, de 6 de mayo, 145 y 164/1988, entre otras muchas). En todos estos pronunciamientos se enfatiza en la lesión que supone el desconocimiento de la reserva jurisdiccional respecto de decisiones que tienen que estar sometidas a su control, ex artículos 103.1 y 106 en relación con los artículos 24 y 117.3 de la CE. Tal exigencia envuelve la práctica totalidad de los derechos procesales, que, muchos más determinantes y precisos, han de aplicarse en materia sancionadora o penal (art. 25.1 CE). Además, todo ello supone una alteración de la lógica de la separación de poderes y la obstaculización o, incluso, la usurpación de la función jurisdiccional por el legislador que, en todos estos casos, no solo afecta al ejercicio de los derechos individuales, sino que impide su protección por el orden jurisdiccional encargado de enjuiciar las controversias que afectan a aquellos.

<sup>40</sup> En tal sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso..., op. cit.*, pág. 455, advierten de dicho peligro: «La Constitución vigente ha modificado esta situación al cerrar el paso a toda exención jurisdiccional, que hay que entender

patibilidad que debe existir entre la protección de los derechos ciudadanos con la salvaguarda de los valores comunitarios que incorpora el Derecho objetivo y que el deber de contribuir, a través de la solidaridad que porta en su seno, está llamado a garantizar. Por otro lado, conviene advertir que esta singularidad o especialidad que en la materia tributaria se quiere introducir (liquidación administrativa irrecurrible ante la jurisdicción), daña al propio procedimiento administrativo en su esencia más medular y en su triple dimensión de vehículo de participación de los ciudadanos en la elaboración de las decisiones administrativas, de mecanismo de garantía de los derechos de los particulares y de cauce para la pronta y eficaz satisfacción de los intereses generales.

Lo más específico del procedimiento administrativo es su carácter contradictorio, es decir, la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y de que estos sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva. Justamente por eso la propia LRJPAC garantiza dicha contradicción, asegurando incluso la llamada al procedimiento, en todo caso, de aquellos que, sin haberlo iniciado, ostenten también derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte (arts. 31 y 34), decisión que, en otro caso, se consideraría viciada de nulidad (SSTS de 5 de febrero y 7 de mayo de 1988, entre otras muchas). Por eso, incluso estos terceros (los interesados) resultan investidos por la Ley de una serie de derechos en orden a su participación activa en el desarrollo del procedimiento: derecho a conocer en cualquier momento el estado de la tramitación de los procedimientos y a obtener copias de documentos contenidos en ellos [(art. 35 a)]; identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos [(art. 35 b)]; a formular alegaciones y a aportar documentos en cualquier fase del procedimiento anterior al trámite de audiencia, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente al redactar la propuesta de resolución [arts. 35 e) y 79], a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legal o reglamentariamente establecidos (art. 78) y a intervenir en la práctica de los actos de instrucción correspondientes (art. 85.1), a proponer cualquier clase de pruebas y a intervenir en la práctica de las mismas (art. 81), a tomar audiencia y vista del expediente una vez que este haya sido totalmente instruido y antes de que la propuesta de resolución se haya redactado (art. 84.1), a interponer los recursos procedentes contra las resoluciones y actos de trámite que puedan dictarse, etc. Y por eso justamente y en estricta correlación con estos derechos, el artículo 83.5 de la LRJPAC impone al órgano instructor el deber de adoptar («adoptará», establece imperativamente el precepto) «las medidas necesarias para lograr el pleno respeto de los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento». Por todo ello, si estos derechos se negasen o conculcasen, es decir, si se eliminara arbitrariamente la posibilidad de contradicción, so pretexto de especialidades más o menos reales, no podría hablarse siquiera de la existencia de un verdadero procedimiento en sentido jurídico<sup>41</sup>.

---

derogada ya pura y simplemente por la propia norma fundamental, supuesto que esta afirma sin excepción posible la competencia de los Tribunales para controlar "la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican" (art. 106. 1), así como el derecho de todos "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" (art. 24. 1). Con todo, el recordatorio de la doctrina tradicional que acaba de hacerse dista mucho de ser impertinente en estos momentos».

<sup>41</sup> Así, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso ...*, op. cit., pág. 474.

Pues bien, ni más ni menos, esto es lo que pretende, si no lo remedia la tramitación parlamentaria, el Anteproyecto de reforma de la LGT con esta previsión lesiva del artículo 24 de la CE. Algo que extraña especialmente, pues este precepto es, en relación con la posibilidad de establecer especialidades que nieguen, eliminen o limiten la posibilidad de contradicción entre la Administración y el ciudadano, particularmente concluyente. Desde sus mismos albores, la jurisprudencia constitucional dejó perfectamente claro que, si bien el artículo 24 de la CE contempla prima facie el orden penal, la interpretación del mismo debe hacerse «teniendo en cuenta que la Constitución incorpora un sistema de valores cuya observancia requiere una interpretación finalista de la Norma Fundamental». Esa interpretación –añade– «nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.º de la Constitución», por lo que «la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga». De todo ello, la mejor doctrina ha inferido una conclusión fundamental centrada en la inconstitucionalidad de un procedimiento que no respetase las garantías a las que alude el Tribunal Constitucional: «El razonamiento del Alto Tribunal, al situar su centro de gravedad en la interpretación finalista del artículo 24, contribuye a poner de manifiesto, más allá de los límites propios del ejercicio de la potestad punitiva, penal o administrativa, en los que la Sentencia se mueve, que lo que en dicho precepto se consagran son principios esenciales en materia de procedimiento, principios que giran en torno a los derechos de defensa de los afectados, supuesto que la Constitución proscribiera cualquier posible forma de indefensión, ya sea total o parcial, esto es, cualquier disminución indebida de las posibilidades de hacer valer los propios derechos e intereses legítimos. En términos constitucionales estrictos no hay, pues, procedimiento válido si no existe igualdad de oportunidades entre las partes en cada una de las piezas, trámites o momentos procesales, esto es, si no existe un auténtico debate contradictorio tanto sobre los hechos, como sobre su calificación jurídica (Sentencia Constitucional de 10 de abril de 1981). El principio de contradicción ilumina así todas las fases del procedimiento administrativo y es a su luz como deben interpretarse todas y cada una de sus normas reguladoras y como deben valorarse todas y cada una de las actuaciones que lo integran»<sup>42</sup>.

Finalmente, olvida el redactor del Anteproyecto que la Administración no solo está sometida a la Ley, sino que lo está al Derecho, noción más amplia que incluye normas superiores e inferiores a la Ley, supranacionales y estatales, además de implicar también sometimiento a los principios, valores y garantías de los derechos y libertades<sup>43</sup>. En tal sentido, la STC 21/1981, de 7 de julio, recordará a este respecto que: «no cabe desconocer, sin embargo, principios de alcance universal que subyace a la Declaración Universal y a los diversos Convenios internacionales sobre derechos humanos, ratificados por España, y que, asumidos como decisión constitucional básica,

<sup>42</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso...*, *op. cit.*, pág. 475.

<sup>43</sup> Sin duda le resultaría provechoso al autor del Anteproyecto, leer la controversia entre VEDEL, G. y EISENMANN, CH. que permitió luego a FAVOREU, L. hablar de ese formidable cambio de perspectiva en el ordenamiento administrativo, representado de modo muy exacto y expresivo por la «constitucionalización del Derecho».

han de informar todo nuestro ordenamiento jurídico» (en idéntico sentido, SSTC 27/1981, de 20 de julio, 103/1983, 65/1990, 66/1990 y 67/1990, todas estas últimas de 5 de abril)<sup>44</sup>.

#### **44. Artículo 255: Se prevé la recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública**

Esta previsión normativa transparente lo que se señalaba en las observaciones al precepto anterior. El único interés del autor del Anteproyecto es el cobro de las liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria y que devienen además inimpugnables al asociarse a la denuncia o querrela. Una vez más el pretendido valor de la eficacia administrativa, arrumba institutos jurídicos bien consolidados y pacíficos, rindiendo un flaco favor a los intereses a los que se dice servir.

#### **45. Artículo 256: Se restringen extraordinariamente los motivos oponibles a los actos del procedimiento de recaudación encaminados al cobro de la deuda liquidada incurra en proceso penal**

La previsión del Anteproyecto de Ley en este punto es bien significativa, pues si en preceptos anteriores ya se limitaba directamente la posibilidad de impugnar la liquidación, lo propio se hace aquí, impidiendo cualquier intento de oposición a los actos del propio procedimiento de recaudación a los que únicamente serían oponibles los motivos contra la providencia de apremio, diligencia de embargo o enajenación de bienes embargados, y ni siquiera eso, pues alguno de esos motivos ya sabemos que también ha sido limitado por el propio Anteproyecto, tal y como, por ejemplo, acontece con la prescripción del derecho a exigir el pago. Un nuevo exceso legal, claramente rechazable.

#### **46. Artículo 257: Se reconocen los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria**

Menos mal que el Anteproyecto, al menos, no acaba abjurando completamente del principio de división de poderes –verdadero eje medular del Ordenamiento jurídico– y aunque no prevé el acatamiento de la correspondiente decisión judicial (tal y como debería hacer), señala que la liquidación se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la propia cuantía de la defraudación. Se declaran además incólumes las actuaciones derivadas de liquidaciones no ajustadas a lo dispuesto por el pronunciamiento judicial (ya sea absolutorio, de condena o de inexistencia de indicios racionales de criminalidad). Asimismo, hay que agradecer la previsión contenida respecto de la liquidación finalmente dictada en aplicación de lo dispuesto por el Juez, al declararse sujeta al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria.

<sup>44</sup> La jurisprudencia constitucional afirmará que los derechos consagrados en el artículo 24 de la CE «son valores que se encuentran en la base» de la Constitución (SSTC 63/1982, 122/1983, 18/1983, 18/1984, 83/1984, 156/1986, 113/1994 y 107/1996).