

# RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

## *Los nuevos reglamentos tributarios*

CALVO ORTEGA, R. (Dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.)

Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2006, 569 págs.

La nueva Ley General Tributaria aprobada en 2003 precisaba del debido desarrollo de sus disposiciones que, en la práctica, se ha ido produciendo a través de la aprobación de varios Reglamentos. No escapa, por ello, que el mayor interés de esta obra colectiva está representado por ser la primera que compendia en este libro diversos estudios acerca de los Reglamentos Generales de Recaudación, sobre el régimen sancionador y revisión en vía administrativa, que son los aparecidos hasta el momento –quedando aún pendiente de aprobación únicamente el Reglamento que desarrolle la aplicación de los tributos–.

Así, el director de la obra, CALVO ORTEGA, toma el testigo de la obra *La nueva Ley General Tributaria* (también editada por Thomson-Civitas), para prestar atención a los aspectos normativos que en desarrollo de la anterior se han establecido en estos Reglamentos Generales.

En atención al objeto de estudio, el libro está constituido por tres bloques diferenciados que se corresponden con cada uno de los tres Reglamentos tributarios mencionados: recaudación, régimen sancionador y revisión.

En primer lugar, en cuanto al **Reglamento de Recaudación** se encuentran seis capítulos que comprenden las cuestiones más candentes reguladas por dicho cuerpo normativo: extinción y garantías de la deuda, ámbito de aplicación del Reglamento, procedimiento de apremio, procedimiento frente a los responsables tributarios, procedimiento frente a sucesores de la deuda tributaria y el aplazamiento y fraccionamiento del pago.

Pues bien, en el primer capítulo, sobre la **extinción y garantías de la deuda tributaria**, VEGA HERRERO, M. llama la atención sobre la ausencia de regulación de los plazos de pago en el Reglamento General de Recaudación, que, a su juicio, debería haberse incluido, entre otras razones, porque el ámbito que abarca el Reglamento General de Recaudación trasciende el campo de las obligaciones tributarias a que se aplica la Ley General Tributaria. Tras el análisis de las distintas modalidades de pago y su contraste con la anterior regulación, se abordan otras formas de extinción de la deuda tributaria, como la compensación, con escasas novedades respecto del

---

Reglamento anterior, y la extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias que el Reglamento General de Recaudación detalla, considerando este supuesto como otra forma de extinción de deudas, lo cual altera el criterio anterior de encajarlo entre los supuestos de compensación. Por lo que se refiere a la regulación de las garantías la Profesora destaca que es bastante puntual.

Del segundo capítulo, sobre el **ámbito de aplicación del Reglamento General de Recaudación**, se ocupa CALVO VÉRGEZ, J., haciendo un extenso recorrido por el conjunto de cuestiones generales del Reglamento General de Recaudación. De entre ellas, deben subrayarse por su relevancia los principios aplicables a la recaudación tributaria, la determinación de los sujetos intervinientes en el procedimiento de recaudación y las reglas que rigen el desarrollo de este procedimiento. Es de notable interés la amplia atención prestada a los tipos de ingresos que pueden derivarse de la gestión recaudatoria clasificados por su naturaleza y por el criterio del ente público receptor de dichos ingresos.

El coordinador de la obra, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., dedica su atención al **procedimiento de apremio** en el capítulo tercero de la obra. En primer lugar, se realizan diversas consideraciones generales sobre el procedimiento de apremio y su concurrencia con otros procesos. A continuación se analiza detalladamente cada una de las fases del procedimiento, así como los motivos de oposición al mismo que pueden alegar tanto el interesado como los terceros. El Profesor dota de relevancia a determinadas precisiones realizadas por el Reglamento General de Recaudación como la incorporación en la actual regulación de la fijación de la preferencia del procedimiento de apremio tomando en cuenta la fecha de la diligencia de embargo.

Por su parte, GARCÍA CALVENTE, Y., estudia los **procedimientos de recaudación** que se llevan a efecto, por un lado, **frente a los responsables tributarios** y, por otro, **frente a los sucesores de la deuda tributaria**, que conforman los capítulos cuarto y quinto de la obra, respectivamente. En cuanto al primero de ellos, la cuestión esencial es el tema de la declaración de responsabilidad, junto a las certificaciones que deben expedirse por adquisición de explotaciones o actividades económicas y aquéllas expedidas a instancia de los contratistas o subcontratistas, destacadas por constituir un tema de nueva regulación en la Ley General Tributaria, y que son desarrolladas en sus aspectos formales por el Reglamento General de Recaudación. Respecto al procedimiento frente a los sucesores, las cuestiones que adquieren mayor protagonismo en el estudio son el requerimiento de pago a los sucesores y el procedimiento a seguir frente a socios y partícipes en caso de disolución de la entidad, atendiendo a las distintas situaciones que se producen en razón de si el ente posee o no personalidad jurídica y si se produce la disolución sin liquidación.

Para finalizar con el primer bloque de la obra, en el capítulo sexto CALVO ORTEGA, R. se dedica al **aplazamiento y fraccionamiento del pago**. En esta ocasión, el profesor analiza de forma rigurosa el régimen jurídico del aplazamiento de pago, desde la naturaleza del acto de concesión, el objeto de aplazamiento, hasta el procedimiento y efectos que genera la concesión de dicho aplazamiento. Asimismo, otras cuestiones de interés son las posibilidades de un segundo aplazamiento de pago y el fraccionamiento de la deuda tributaria.

---

De forma conjunta, en un solo capítulo (el séptimo), se presta atención al **Reglamento sancionador** y, en concreto, al régimen jurídico de las **infracciones y sanciones tributarias**, así como a su procedimiento de imposición. Las autoras de esta sección son ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B., conocidas expertas en esta materia, que ofrecen un tratamiento integral y amplio al tema. En nuestra opinión, este proceder precisa de la visión unitaria que, de hecho, se sigue, por dos razones fundamentales: en primer lugar, la nueva regulación del derecho tributario sancionador que es de gran entidad, en un ámbito jurídico donde, no escapa a ambas Profesoras, la correspondencia entre infracciones y sanciones tributarias ha de revelar una coherencia interna supeditada a la presencia de la debida proporcionalidad en el ejercicio de la potestad sancionadora; en segundo lugar, el método escogido que, en lugar de hacer un análisis artículo a artículo, se caracteriza por su carácter más didáctico y sistemático que el propiamente escogido por el legislador del Reglamento sancionador. Así pues, la estructura de este capítulo atiende, en primera instancia, a los principios que informan la potestad sancionadora, a continuación, el régimen de las infracciones, seguidamente, la esencial problemática de cuantificación de las sanciones tributarias, y, finalmente, el procedimiento sancionador, materia en la que se distingue la tramitación separada del procedimiento sancionador respecto de la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En tercer y último lugar, el tratamiento del **Reglamento de revisión** se realiza diseñando su análisis en cinco capítulos que, sucesivamente, se ocupan de los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición, las reclamaciones económico-administrativas, recursos de alzada y recursos para unificación de criterio y doctrina y, por último, la ejecución de resoluciones y el reembolso del coste de garantías.

Por lo que respecta al capítulo octavo, que corre a cargo de CHECA GONZÁLEZ, C., conviene destacar la atención pormenorizada que los **procedimientos especiales de revisión** reciben por el Profesor, que es sobradamente reconocido como uno de los tributaristas de mayor solvencia en esta materia. Tras referirse a las disposiciones de aplicación general que contiene el Reglamento de revisión, se ocupa de cada uno de los procedimientos que en esta materia pueden desarrollarse en vía administrativa: la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación de actos de aplicación de los tributos y reimposición de sanciones, la rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos y, por último, la devolución de ingresos indebidos. Es notoria la calidad de este estudio tanto por la profundidad con que se abordan los temas –especialmente, los aspectos procedimentales–, como por la exhaustividad de las citas doctrinales y de diversa documentación junto a la abundancia de pronunciamientos jurisprudenciales referenciados.

Los tres siguientes capítulos tratan sobre los recursos que los interesados pueden interponer al efecto de solicitar la revisión de actos en materia tributaria.

En primer lugar, RUIZ GARIJO, M., adelanta, en el capítulo noveno, que el Reglamento General de Revisión incorpora pocos elementos sustanciales en este ámbito, dado el «exceso legislativo» en que ha incurrido la Ley General Tributaria. No obstante, la autora, en relación con el **recurso de reposición**, señala algunas cuestiones que son aclaradas por el Reglamento.

---

Igualmente se detiene en la iniciación y tramitación de dicho recurso de reposición, en la cual se destaca el análisis de la suspensión del acto impugnado. La misma autora, en el capítulo undécimo se ocupa de examinar las disposiciones en relación con el **recurso de alzada y recursos para la unificación de criterio y unificación de doctrina**, que tienen en la práctica un uso más reducido.

Por otro lado, GARCÍA-MONCÓ, A. desarrolla el capítulo décimo acerca de las **reclamaciones económico-administrativas**, apartado en el que el autor aprecia la apremiante necesidad de un Reglamento general, habida cuenta de la supresión por la Ley General Tributaria del marco normativo de las reclamaciones económico-administrativas. En el recorrido por el régimen de este recurso se pone de relieve la nueva regulación a través de su comparación con la anterior normativa, prestando especial cuidado a los requisitos de suspensión de la ejecución del acto impugnado, así como a procedimiento, tanto general como abreviado, que sirven de cauce a la reclamación.

La obra se cierra con el examen de una cuestión que suscita no pocas controversias como es la **ejecución de resoluciones y el reembolso del coste de garantías**, que constituye el contenido del capítulo duodécimo y que firma RUIZ GARIJO, M. La regulación que recibe este tema es más detallada en el actual Reglamento General de Revisión que en la antigua normativa, particularmente en lo que concierne a la ejecución de resoluciones.

En definitiva, la valía de los autores que participan en esta obra aporta una gran calidad a su contenido. Todos ellos han puesto de manifiesto con especial cuidado la relevancia de las disposiciones de los nuevos Reglamentos Generales en materia tributaria, destacándose tanto la claridad y sistematicidad, como el análisis exhaustivo de la práctica totalidad de los aspectos problemáticos que podían suscitarse de los textos normativos. El éxito del libro se garantiza por el esfuerzo de coordinación de TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y la notoriedad científica de su director CALVO ORTEGA, R.

*Gemma Patón García*



## *El responsable tributario*

Mercedes NAVARRO EGEA

Editorial Iustel (Madrid), 2006, 169 págs.

Este nuevo libro de Mercedes NAVARRO EGEA, profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Murcia, se ocupa de realizar un análisis jurídico general acerca de la figura de la responsabilidad tributaria. Para ello distingue, a lo largo de los tres capítulos de que consta la obra, el estudio de los elementos comunes sobre los que se asienta la institución y los supuestos tipificados en su doble modalidad de responsabilidad solidaria y subsidiaria.

Dentro del primer capítulo, tras el reflejo de lo dispuesto en el artículo 41 de la vigente Ley General Tributaria, la autora acomete la caracterización del responsable, teniendo en cuenta las numerosas incursiones realizadas previamente por la doctrina, a partir de las siguientes notas:

- 1.<sup>a</sup> *Su independencia frente a otros obligados tributarios*; pudiendo el responsable aparecer junto a un amplio catálogo de sujetos a los que se dota de la condición de deudores principales (contribuyentes, sustitutos, obligados a realizar pagos fraccionados, ingresos a cuenta y retenedores, obligados a repercutir, obligados a soportar retenciones, ingresos a cuenta y repercusiones, los sucesores y beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias que no tuvieren la condición de sujetos pasivos), entre los que se encuentran los sujetos infractores, según recuerda el artículo 181.2 de la Ley General Tributaria.

Sin embargo, la ampliación del concepto de responsable que esto supone queda en entredicho con la sucesiva confrontación a que se ve sometida la figura en relación con situaciones subjetivas en las que no parece factible vincular supuestos de responsabilidad. De esta manera, en opinión de NAVARRO EGEA, la búsqueda de una explicación razonable de aquella ampliación pasaría por la instrumentación de la responsabilidad tributaria como mecanismo sancionador.

- 2.<sup>a</sup> *La ausencia de participación en la realización del hecho imponible*, esto es, el responsable no realiza el hecho imponible, sino un supuesto de hecho autónomo, distinto del anterior, que viene fijado legalmente y que presenta un contenido variado, no siendo necesario que guarde una relación directa con el hecho imponible, aun cuando esté subordinado a la realización del mismo.
- 3.<sup>a</sup> *El contenido de la obligación del responsable*, que se trata de una prestación patrimonial propia, según se deduce de los apartados 3 y 4 del artículo 41 de la Ley

---

General Tributaria, revestida de las siguientes características: 1.º Es una obligación material de contenido limitado al pago de la deuda tributaria a satisfacer en período voluntario, aunque pueda resultar incrementada por intereses y recargos en virtud de los actos del propio responsable, y 2.º Es una obligación accesoria y dependiente de la obligación tributaria principal.

4.ª *El origen legal de la responsabilidad*; nota esta común a las restantes situaciones subjetivas pasivas de la relación jurídico-tributaria.

Después de recorrer los anteriores aspectos que caracterizan la figura examinada, la autora se detiene de modo particular en el análisis de los apartados 3 y 4 del artículo 41 de la Ley General Tributaria –resolviendo el problema de la extensión de la responsabilidad– y da cuenta de otros elementos de su régimen jurídico relacionados con las clases de responsabilidad, el desarrollo procedimental, los medios de impugnación de los actos de derivación de responsabilidad, la adopción de medidas cautelares y la extinción de la obligación del responsable.

En relación al primer asunto, se da información en el libro de las diferentes interpretaciones surgidas en relación con el concepto de deuda asumida por el responsable y la incidencia sobre la misma de intereses y recargos ejecutivos y por declaración extemporánea. También se alude a la extensión de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias.

Luego observa las notas definitorias de las dos modalidades de responsabilidad derivadas de lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley General Tributaria: «la responsabilidad solidaria tiene carácter excepcional, ha de venir establecida expresamente por la ley y no precisa la excusión del patrimonio del deudor principal; la subsidiaria, sin embargo, se presume cuando la ley silencie este extremo, siendo su rasgo distintivo la necesaria excusión del patrimonio del deudor principal». No obstante, como reconoce la profesora Navarro Egea, en las dos clases de responsabilidad concurren caracteres propios de la solidaridad y la subsidiariedad, comentando luego la más gravosa situación comparativa del responsable subsidiario frente al solidario tanto por lo que se refiere a la reparación de su merma patrimonial frente al deudor insolvente y el cómputo del plazo de prescripción para ese tipo de responsabilidad.

Mayor espacio dedica al tratamiento del procedimiento de derivación de responsabilidad que la nueva Ley General Tributaria configura como un procedimiento de recaudación autónomo cuyo comienzo se supedita a la existencia de un acto administrativo de declaración de responsabilidad (art. 174 de la LGT), fase esta diferenciada o «procedimiento puente» entre el de recaudación seguido frente al deudor principal y el que se lleva a cabo para exigir la responsabilidad solidaria (art. 175 de la LGT) o subsidiaria (art. 176 de la LGT). En realidad, estos dos últimos preceptos legales no regulan un auténtico procedimiento que pueda identificarse con las consabidas fases de iniciación, desarrollo y terminación, teniendo que acudir a lo que establece el propio artículo 174 de la LGT para conocer lo que sucederá si el responsable no paga en período voluntario, así como la impugnación del acto de derivación de responsabilidad (apdos. 6.º y 5.º, respectivamente).

---

La autora se refiere más adelante a las actuaciones que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria, la Administración puede llevar a cabo con carácter previo a la declaración de responsabilidad. Por un lado está la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias sobre el patrimonio del responsable y, por otro, la de realizar actuaciones de investigación para aseguramiento del cobro, con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de la Ley General Tributaria para los órganos inspectores y de recaudación, respectivamente. Ambas actividades preliminares pueden producirse con independencia de la modalidad de responsabilidad. No sucede así con la declaración de fallido que constituye el presupuesto necesario para exigir el pago al responsable subsidiario. El capítulo concluye con el comentario del pago y la prescripción como fórmulas de extinción de la obligación del responsable y del derecho de reembolso que tiene frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil (art. 41.6 de la LGT).

En el capítulo segundo de la obra que comentamos se considera, de manera individualizada, cada uno de los cuatro supuestos de responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42 de la Ley General Tributaria, a saber: 1.º Responsabilidad derivada de la participación en infracciones tributarias; 2.º Responsabilidad de los partícipes o miembros de las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria; 3.º Responsabilidad por sucesión de empresas, y 4.º Responsabilidad por actuaciones que dificulten la actividad recaudatoria.

Por su parte, en el capítulo tercero se hace lo mismo en relación con los supuestos de responsabilidad subsidiaria señalados en el artículo 43 de la Ley General Tributaria, que son: 1.º Responsabilidad de los administradores de personas jurídicas; 2.º Responsabilidad de los liquidadores de las sociedades en concurso; 3.º Responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos por la ley al pago de la deuda tributaria; 4.º Responsabilidad de los agentes y comisionistas de aduanas, y 5.º Responsabilidad de los contratistas o subcontratistas.

Nos remitimos, por su interés, a la lectura de ambos capítulos, limitándonos ahora a advertir que el proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal que se está tramitando en las Cortes Generales modifica la regulación del artículo 42 de la Ley General Tributaria al extender la responsabilidad a las sanciones tributarias a quienes oculten bienes, incumplan las órdenes de embargo o levanten los bienes embargados.

En cuanto al artículo 43 de la Ley General Tributaria, se introducen dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria inspirados en la doctrina del levantamiento del velo y que también alcanzarán a las sanciones tributarias:

- «Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas



---

de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.»

- «Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.»

El proyecto de ley da un paso más con estos supuestos de extensión de la responsabilidad a las sanciones de querer proteger sobre todo la acción recaudatoria, pese a sacrificar el principio de responsabilidad de la sanción en algunos supuestos.

En lugar de seguir frecuentando el camino de la desnaturalización de figuras típicas de Derecho tributario bajo el argumento de perseguir conductas antijurídicas y evitar el fraude fiscal, sería más correcto configurar como tipos específicos de infracción y tener en cuenta el respectivo grado de participación de responsables por ser cómplices o coautores de infracciones, administradores negligentes, quienes frustren un embargo en el procedimiento de apremio, etc.

Pero que no se hayan tipificado autónomamente aquellas conductas no puede entenderse como una autorización en blanco concedida a la Administración para que pueda recorrer sin problemas los procedimientos frente a responsables tributarios sin la debida incorporación de todas las garantías que serían de aplicación en el ámbito de un verdadero procedimiento sancionador.

Así lo ha declarado hace muy poco el Tribunal Constitucional (STC 85/2006, de 27 de marzo), al otorgar el amparo, reconociendo su derecho a la tutela judicial efectiva, a varios responsables subsidiarios de una entidad, de la que habían formado parte del Consejo de Administración. Como quiera que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, el TC concluye que las cantidades que les reclama la Administración tienen naturaleza punitiva y, en consecuencia, la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora, corroborándolo el artículo 182 de la nueva Ley General Tributaria (FJ 3.º), resultando aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2, ambos de la CE (FJ 4.º).

*Miguel Ángel Martínez Lago*



---

**La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)**

Javier PÉREZ ARRAIZ

Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco (Bilbao), 2006, 171 págs.

En seis capítulos, a los que se añade una breve introducción, así como la pertinente indicación de la bibliografía utilizada, ha sistematizado el autor el tratamiento de un tema clásico –«la prueba»– correspondiente con los procedimientos de aplicación de los tributos, reavivado con el nuevo marco normativo resultante de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Al principio de la obra, el autor esclarece los límites de su investigación y también su finalidad: «una de las cuestiones centrales que aborda este estudio es el conflicto entre la Administración que, con el fin de actuar de una forma eficaz, cuenta con una serie de instrumentos a su favor, como presunciones, ficciones, etc.; y los ciudadanos que tienen, entre los derechos recogidos en la Constitución, el derecho a la prueba. El presente trabajo pretende buscar soluciones que supongan un equilibrio entre los intereses en conflicto». Asimismo, circunscribe el tratamiento prestado a la prueba por la Ley General Tributaria: con carácter general, los artículos 105 a 108 que, en función de lo ordenado por el artículo 214.1 de la misma norma, resultarán también de aplicación en los procedimientos especiales de revisión y de resolución de recursos y reclamaciones administrativas. También los artículos 51 (estimación directa de la base imponible), 158.3 b) (aplicación del método de estimación indirecta), 203.1.a) (delimitación de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria) y 151.1 c) (lugar de desarrollo de las actuaciones inspectoras).

En el capítulo primero, con el afán de superar la contraposición de concepciones materiales y formales sobre la prueba, se señala que en la misma hay que ver «más que una actividad sustancialmente dirigida a conseguir el convencimiento psicológico del órgano encargado de decidir en relación a la existencia o inexistencia, la veracidad o falsedad, de una serie de datos. Luego se distingue entre la prueba de Derecho y la prueba de hechos, distinguiendo en último término las categorías de proceso y procedimiento, utilizando para esto el criterio de existencia o no de actividad jurisdiccional.

El siguiente capítulo se plantea la controversia en relación a la existencia de prueba en los procedimientos tributarios. Primero se recorren las posturas contrarias o que entienden que la prueba se dirige a lograr el convencimiento de un juez, no teniendo cabida en los procedimientos que tienen lugar fuera del proceso, en los que no rige el principio de *non liquet*,

---

y que únicamente en los procedimientos en los que rige el principio dispositivo cabe hablar de carga de la prueba. Luego, para rebatir la idea de que en los procedimientos de aplicación de los tributos no se prueba sino que se comprueba, el autor afirma que, en algunos aspectos, entre la actividad comprobadora y la actividad probatoria no hay diferencias sustanciales, ya que tanto el juez como la Administración en su actuar lo que hacen es fijar presupuestos de hecho a los que posteriormente les aplican normas jurídicas. Y la remisión que realiza la Ley General Tributaria a las normas de Derecho Civil y Procesal en materia de prueba (ver arts. 1.216 a 1.225 y 1.227 a 1.230 del CC, así como los arts. 281 a 393 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil) favorece que surjan paralelismos entre el procedimiento tributario y el proceso jurisdiccional.

La falta de remisión a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que hubiera resultado más lógica, no tiene mayor trascendencia por basarse en los mismos principios de no limitación de los medios de prueba (no tasada) y de libre apreciación (en cuanto a la valoración), «de acuerdo con las reglas de la sana crítica», debiendo justificarse, únicamente, los medios tomados en consideración.

El autor considera que lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución tendría perfecta aplicación –aun tratándose de derechos fundamentales cuya fuerza está reservada para el espacio penal– en el ámbito tributario, dado que en las normas tributarias se definen derechos y obligaciones para la Administración y los obligados tributarios, y que frente a la obligación de pagar está el derecho a no pagar más de lo establecido legalmente.

Por otro lado está el hecho de que toda situación de conflicto entre la Administración y el contribuyente, en la aplicación de los tributos, tiene en el fondo, como señala PÉREZ ARRAIZ, los mismos problemas que los planteados ante la jurisdicción ordinaria y, dada la importancia de las consecuencias económicas que se pueden producir para el administrado, se ha resaltado la importancia de la prueba en la aplicación del tributo. Y todo ello con independencia de que esta aplicación esté privada de todo carácter jurisdiccional.

El capítulo tercero se refiere a la carga de la prueba –según el art. 105.1 de la Ley General Tributaria: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»–, que tiene como finalidad determinar quién ha de sufrir las consecuencias desfavorables de una ausencia o insuficiencia de prueba de los hechos de los que depende la resolución del órgano decisor. Como recuerda el autor: «en los procedimientos tributarios tiene vigor el principio inquisitivo, o de investigación de oficio, en los que se busca la verdad material, sin que haya que esperar a la actuación de las partes, y al margen de las pretensiones de la otra parte. Los derechos que entran en juego en dicho procedimiento son de carácter público e indisponibles, y en él rige el principio de legalidad según el cual los tributos se deben aplicar sólo cuando se realicen los presupuestos de hecho que configuran su hecho imponible».

---

En el capítulo cuarto se plantea qué debe suceder para que el órgano decisor, a la hora de resolver, pueda tener en cuenta los hechos que han sido objeto de prueba: 1.º Que éstos hayan sido probados a través de los medios de prueba, y 2.º Habrá que proceder a la valoración de la prueba, esto es: determinar qué hechos han de considerarse existentes y qué afirmaciones habrán de ser tenidas por ciertas. El autor comenta la pobreza que presentan las normas tributarias generales y, en especial, la Ley General Tributaria en materia de medios de prueba.

Como excepción al criterio de prueba libre están los casos de prueba tasada que opera el artículo 106.2 a 4 de la Ley General Tributaria:

- 1.<sup>a</sup> La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.
- 2.<sup>a</sup> Justificación prioritaria de los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, mediante la factura –entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación– o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.
- 3.<sup>a</sup> Procedencia y cuantía de compensaciones de bases o cuotas y deducciones aplicadas –también pendientes de compensación o aplicación– que tuviesen su origen en ejercicios prescritos, mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales. La razón de este supuesto de prueba tasada está en que la legislación del Impuesto sobre Sociedades contempla un plazo de compensación de pérdidas de 10 años, superior al de prescripción.

Completa la regulación de la prueba el señalamiento que la Ley General Tributaria realiza de determinados medios de prueba entre los que se encuentran las presunciones. Curiosamente, al referirse a las mismas, el redactor de la Ley General Tributaria (art. 108) ha incluido elementos probatorios que no son técnicamente presunciones. De manera esquemática tenemos:

- *Valor probatorio de las diligencias y actas.*

Aunque el artículo 107 de la Ley General Tributaria sólo se refiere a las primeras, el mismo valor tienen las actas de la inspección (art. 144 de la LGT) que, aparte de constancia de los hechos, contienen propuestas de liquidación. Ambos son documentos públicos que se extienden en el curso de las actuaciones y procedimientos tributarios haciendo prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Los hechos contenidos en las diligencias y actas que sean aceptados por los obligados tributarios también hacen prueba y sólo podrán rectificarse por los mismos si se prueba que incurrieron en error de hecho. En relación

---

con la anterior Ley General Tributaria se planteó si el valor de las actas y diligencias se adecuaba al derecho a la presunción de inocencia previsto por el artículo 24.1 de la CE, resolviendo la cuestión la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8.º B, al señalar que la norma no era inconstitucional siempre que se interpretase con el alcance que promovió el propio Tribunal Constitucional al entender que establecía una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección, ya que expresamente admitía la acreditación en contrario. En suma, con los artículos 107 y 144 de la Ley General Tributaria estaríamos ante «.. un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias».

- *Valor probatorio de declaraciones de los registros fiscales y públicos.*

Así lo establece el artículo 108.3 de la Ley General Tributaria, incluyéndolo entre las presunciones. Quien figure en un registro público, en general, o fiscal, como titular de un bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función será tomado como tal por la Administración, sin perjuicio de que el interesado pueda probar lo contrario.

- *Valor probatorio de las manifestaciones del obligado tributario.*

Según recoge el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria, también entre las presunciones, los datos y elementos de hecho consignados en autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios o que hayan sido requeridos por la Administración ejercen papel probatorio –se presumen ciertos para ellos–, sin perjuicio de la rectificación mediante prueba en contrario. Tratándose de datos obtenidos en cumplimiento de la obligación de suministro de información, como hacen prueba sobre la situación tributaria de terceros, deberán ser contrastados si se alega inexactitud o falsedad en los mismos, pudiendo exigir la Administración que los interesados se ratifiquen en sus manifestaciones y aporten prueba de las mismas.

Recientemente, el Tribunal Constitucional ha rechazado que se vulnere el derecho a la no autoincriminación como consecuencia de un procedimiento inspector seguido contra una sociedad, de la que era presidente y consejero delegado el demandante de amparo, quien fue condenado penalmente por delitos contra la Hacienda Pública (STC 18/2005, de 1 de febrero, FJ 2.º, 3.º y 4.º) y que sostenía que la condena se habría fundamentado exclusivamente en los listados, libros, justificantes y registros contables que, bajo coacción, se habían aportado a la Inspección (idéntica doctrina se mantiene en la STC 68/2006, de 13 de marzo).

En la obra que comentamos se consideran algunos medios de prueba que, si bien no han sido expresamente recogidos en la Ley General Tributaria, pueden tener cabida en el

---

ámbito tributario. Es el caso de la prueba testifical a la que podría recurrirse en determinados supuestos como, por ejemplo, cuando por circunstancias excepcionales hayan quedado destruidas las pruebas documentales y sea necesario para la reconstrucción del hecho imponible y el cálculo de la base imponible el testimonio de un tercero conocedor de los hechos. También se refiere el autor a la intervención como testigos de los funcionarios públicos, decantándose por su no admisión dado el mínimo interés en que el trabajo funcional no sea cuestionado por resoluciones posteriores.

También se comenta la participación de peritos como auxiliares de jueces y órganos decisores, así como si los funcionarios de la Administración tributaria pueden actuar como peritos en la tasación o valoración de bienes, derechos o patrimonios. Luego se comentan otros medios de prueba como el reconocimiento judicial, la prueba documental, la reproducción de palabras, sonidos y otros instrumentos de archivo de datos.

En orden a la valoración de los medios de prueba, primero se alude a dos posibles sistemas de fijación de su eficacia –el sistema de prueba legal o tasada y el de prueba libre, entendiendo que el sistema español adopta un modelo mixto en el que, según los casos, se aplica la prueba tasada o libre– y luego se analizan una serie de documentos que juegan un papel trascendental en el ámbito tributario, como son, dentro de los documentos privados, las facturas, y entre los documentos públicos, las actas de la Inspección. El capítulo se cierra con el estudio de la declaración tributaria y de los medios de prueba obtenidos ilícitamente que, sobre la base de lo dispuesto por el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, no surtirán efecto en ningún procedimiento.

En el capítulo quinto se plantea el papel de las presunciones que, además de servir de instrumento de lucha contra el fraude fiscal, sirven para determinar elementos de hecho que se desconocen o son difícilmente precisables, y que pueden afectar a la existencia y dimensiones del hecho imponible, a la determinación de la base imponible, e incluso a la selección del tipo impositivo aplicable.

El artículo 108.1 y 2 de la Ley General Tributaria dispone las siguientes reglas sobre las presunciones:

- 1.<sup>a</sup> Las presunciones establecidas por las normas tributarias (presunciones legales) pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. Como vemos, con carácter general, las presunciones serán relativas o *iuris tantum*.
- 2.<sup>a</sup> Para que las presunciones no establecidas por las normas (presunciones judiciales o pruebas de indicios) sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

---

El autor se refiere a la clasificación entre presunciones legales y presunciones «*hominis*» y, dentro del primer grupo, distingue entre las de carácter relativo y las absolutas, llamando la atención sobre la posible inconstitucionalidad de estas últimas.

Por fin, el capítulo sexto se dedica a la prueba en la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible que supone, en opinión de PÉREZ ARRAIZ, un reparto de la carga de la prueba.

*Miguel Ángel Martínez Lago*