

Jornadas de Estudio sobre

LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA



Organizadas por:

**Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho
Universidad Complutense de Madrid**

Auditorio 2 de la Facultad de Derecho
22 a 25 de noviembre de 2004

Programa general de las Jornadas de estudio sobre LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Apertura de las Jornadas:

Lunes, 22 de noviembre.

- 16:00 h. Acreditación de participantes.
- 16:30 h. Presentación de las jornadas a cargo de D. Leonardo García de la Mora. Director del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.

Primera Jornada:

Las disposiciones generales reguladoras de los tributos en la nueva Ley General Tributaria

- 17:00 h. Conferencia inaugural a cargo de D. Francisco Escribano López. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.
- 18:00 h. Coloquio.
- 18:30 h. Pausa.
- 19:00 h. Mesa redonda.
- Disposiciones generales reguladoras de los tributos en la Ley General Tributaria.—Rafael Calvo Ortega. Profesor Emérito de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
- El interés de demora como elemento de la deuda tributaria.— D. Antonio Cayón Galiardo. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
- Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva Ley General Tributaria.— D. Ramón Falcón y Tella. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
- Moderador D. Leonardo García de la Mora.
- 20:00 h. Coloquio.
- 20:30 h. Fin de la sesión.

Martes, 23 de noviembre.

Segunda Jornada:

La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria

- 17:00 h. Conferencia a cargo de D. Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Murcia.
- 18:00 h. Coloquio.
- 18:30 h. Pausa.
- 19:00 h. Mesa redonda.
- Principales modificaciones relativas al pago de la deuda tributaria en la nueva Ley General Tributaria. — D. José Manuel Almudí Cid. Profesor Ayudante-Doctor de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
- La caducidad de los procedimientos. — D.^a Rosa María Galán Sánchez. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
- El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias. — D.^a Amparo Grau Ruiz. Profesora Contratada-Doctora de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
- La responsabilidad por transmisión de empresa. — D. Pedro Manuel Herrera Molina. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
- La responsabilidad de los Administradores en la nueva Ley General Tributaria. — D. Javier Martín Fernández. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.
- Modera D. Javier Martín Fernández.
- 20:00 h. Coloquio.
- 20:30 h. Fin de la sesión.

Miércoles, 24 de noviembre.

Tercera Jornada:

La potestad sancionadora en la nueva Ley General Tributaria

- 17:00 h. «Derecho Tributario Sancionador: Divorcio y reconciliación». Conferencia a cargo de D. Germán Orón Moratal. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Jaime I de Castellón.
- 18:00 h. Coloquio.
- 18:30 h. Pausa.
- 19:00 h. Mesa redonda.

La graduación de las sanciones tributarias en la nueva Ley General Tributaria.— D. Miguel Ángel Martínez Lago. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.

La sanción de los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo. Relaciones entre los arts. 27 y 191 de la Ley General Tributaria.— D.^a Marta Verdesoto Gómez. Profesora Asociada de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.

Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes.— D.^a Mercedes Ruiz Garijo. Profesora Ayudante-Doctor de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.

Moderada D.^a Mercedes Ruiz Garijo.

20:00 h. Coloquio.

20:30 h. Fin de la sesión.

Jueves, 25 de noviembre.

Cuarta Jornada:

La revisión de actos en vía administrativa en la nueva Ley General Tributaria

16:00 h. «La iniciación a instancia del interesado de los procedimientos tributarios especiales de revisión». Conferencia a cargo de D. Clemente Checa González. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura.

17:00 h. Coloquio.

17:30 h. Pausa.

18:00 h. Mesa redonda.

Esbozo sobre la revisión en la nueva Ley General Tributaria.—D. Leonardo García de la Mora. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.

Limitaciones a la impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas con acuerdo.— D.^a Cristina García-Herrera. Profesora Contratada-Doctora de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.

El Defensor del Contribuyente: ¿procedimiento para dar respuesta al principio de participación ciudadana, procedimiento de gestión o de revisión?. — D. Fernando Serrano Antón. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UCM.

Moderada D.^a Cristina García-Herrera.

- 19:00 h. Coloquio.
19:30 h. Clausura de las Jornadas.
Ilmo. Sr. D. José Iturmendi Morales. Decano de la Facultad de Derecho de la UCM.
20:30 h. Fin de la sesión.

HORARIO Y ESTRUCTURA DE LAS SESIONES

Las sesiones de las Jornadas tendrán lugar los días 22 a 25 de noviembre de 2004, con una duración total de 16 horas, desarrollándose las mismas en horario de tarde, generalmente de 17:00 a 20:30 horas.

En cada una de las sesiones se reserva un mínimo de una hora para debatir los puntos fundamentales de cada uno de los bloques temáticos comprendidos en los diversos títulos de la nueva Ley General Tributaria.

SEDE:

Las sesiones de las Jornadas se desarrollarán en el Auditorio 2 de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid (Avda. de la Complutense, s/n).

INSCRIPCIÓN:

Participación gratuita previa inscripción en las Asociaciones de Estudiantes de la Facultad de Derecho y en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario.

INFORMACIÓN:

Para solicitar información, los interesados pueden dirigirse al Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la UCM:

Persona de contacto: D.^a Soledad García Rubio

Teléfono: 91 394 55 69

E-Mail: fintri@der.ucm.es

LAS DISPOSICIONES GENERALES REGULADORAS DE LOS TRIBUTOS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Rafael Calvo Ortega. Profesor Emérito de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 22 noviembre 2004.

La Ley General Tributaria (LGT) regula en su Título I, Capítulo II las que acertadamente se llaman Fuentes normativas. Su sección 1ª se refiere a las fuentes propiamente dichas (art. 7), la reserva de ley tributaria (art. 8) y la identificación y derogación expresa de las mismas normas (art.9). En esta comunicación estudiaremos exclusivamente las fuentes propiamente dichas a las que se refiere, como se ha indicado, el art. 7.

I. LA PRETENSIÓN DE EXHAUSTIVIDAD DE LA ENUMERACIÓN DE FUENTES

Este precepto realiza una enumeración de las fuentes con una pretensión de exhaustividad. La primera pregunta es si se cumple este objetivo de relacionar todas ellas como al parecer ha querido el legislador. La respuesta es negativa. Se echa en falta las fuentes propias de las Comunidades Autónomas (leyes y Reglamentos). Es cierto que podrían entenderse incluidas en el apartado 1,d) «las demás leyes» pero no parece que deba ser así porque tales Comunidades Autónomas tienen otras fuentes además de la ley. Además, parece que el legislador de la LGT ha querido diferenciar las fuentes de los entes territoriales (señalando expresamente las de los municipios). Da la impresión de que no se ha querido incluir aquéllas para evitar suspicacias en relación con tales entes. Si ha sido así el recelo carecía de fundamento ya que el artículo 1 de la propia LGT dispone que la misma «será de aplicación a todas las Administraciones tributarias» entre las que se encuentran, obviamente, las de las CC..AA.

Otra ausencia significativa es la legislación delegada: textos refundidos y textos articulados. También aquí cabe la interrogante de si ambas figuras normativas no están incluidas en la expresión «las demás leyes» antes citada. Hay que entender que no. El artículo 7 que analizamos es una norma jurídica técnica y como tal debe diferenciar con rigor científico las figuras. Claro está que los textos citados (refundido y articulado) tienen fuerza de ley y en esto se equiparan a las leyes ordinarias, pero están sometidos a otras fuentes legales (ley de bases y ley de autorización) y tienen además un control por los tribunales ordinarios que no cabe en relación con las leyes ordinarias. La Constitución ha sido más cuidadosa con estas fuentes delegadas y les ha dedicado tres artículos (del 82 al 85) por cierto muy correctos desde una perspectiva jurídica e incluso política.

La misma falta de explicación puede aplicarse a la ausencia del Decreto-Ley. Las peculiaridades de esta fuente son, como es sabido, importantes y la doctrina en torno a ella todo menos pacífica.

La última ausencia es la Ley Orgánica. Es cierto que el precepto que estudiamos se refiere a «las demás leyes», como hemos visto, pero la importancia de este tipo de leyes no solo por su rango sino por las materias a las que se aplican (LOFCA y Estatutos de Autonomía) merecía una mención expresa por la LGT.

En resumen, ante el artículo 7 de la LGT que comentamos cabían dos posiciones. Primera, no enumerar las fuentes ya que lo hace la Constitución de manera completa y perfecta. Segunda, entrar en una relación que jugaría, entre otros un papel didáctico. Es lo que ha hecho el legislador. Ahora bien, en este caso, debería de haberse hecho una relación completa.

II. LA JERARQUIZACIÓN DE LAS FUENTES

El artículo 7 que analizamos establece una jerarquización de las fuentes e implícitamente de las normas que aquéllas producen. Así resulta de un simple examen del precepto que comienza con la Constitución y termina con las Órdenes del Ministro de Hacienda.

A partir de aquí la gran pregunta es si este orden jerárquico es correcto a la luz del Derecho Constitucional, del Derecho Comunitario y, en general del Ordenamiento Jurídico.

Mi respuesta es negativa. Aunque se trata de una cuestión que debería consumir más espacio que el de una simple comunicación trataré de razonar mi posición.

La fuente de categoría superior es el Tratado de la Unión Europea. De mayor jerarquía, incluso, que la Constitución. La explicación de este rango hay que buscarla en nuestra propia Ley Fundamental que en su conocido artículo 93 dispone que «mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución». Ceder una competencia es transferir poder normativo sobre ella. Carecería de sentido tal cesión si el ente cedente (en este caso el constituyente español) pretendiese conservar la capacidad de dictar normas sobre las materias atribuidas a una organización supranacional como es la Unión Europea. Cuáles sean estas competencias es algo que viene dado pro el mismo Tratado de la Unión ratificado pro todos los Estados miembros.

La única peculiaridad de esta jerarquía es que la fuente inferior en este caso la Constitución podría recuperar la competencia cedida lo que supondría su salida de

la organización supranacional. Pero nada más. Ciertamente, como acabamos de decir, es una peculiaridad que una norma inferior pueda decidir la no aplicación de una norma superior aunque en este caso sería necesaria la ruptura con la citada organización. En definitiva, es la consecuencia de la utilización de una técnica propia del Derecho Internacional como es el Tratado.

Por otra parte, el conflicto entre el Tratado de la Unión Europea y la Constitución Española será muy infrecuente. Se trata más bien de una situación teórica que práctica. En primer lugar, porque no hay demasiadas zonas comunes. Segundo, porque los grandes principios que inspiran los dos textos en materia social y económica son los mismos: necesidad y defensa de la cohesión social (política social en lenguaje nacional), principio de libertad de empresa y libertades básicas. Tercero, porque en materia de fiscalidad se exige la unanimidad lo que reduce considerablemente las posibilidades de confrontación.

Sin entrar en mayores consideraciones, que escapan a la dimensión de una comunicación el conflicto podría producirse en materia de exenciones y beneficios fiscales, de un lado, y la interdicción que establece el Tratado en materia de ayudas de Estado, por otro. Más concretamente una ley que estableciese una exención o ayuda fiscal en desarrollo de un precepto constitucional podría ser declarada nula en lo que contrariase al Tratado en este punto concreto de prohibición de ayudas de Estado.

La segunda fuente es la Constitución. No hace falta razonar su jerarquía frente a la ley ni tampoco destacar la importancia tributaria de su contenido. Baste indicar la extraordinaria importancia y fecundidad de sus principios, de la propia jerarquía de las normas interiores que establece y de los objetivos constitucionales que fija al legislador y que constituyen un título de legitimación de exenciones tributarias y beneficios fiscales. Esta importancia de la Constitución como fuente productora de normas no excluye su trascendencia como mecanismo de interpretación. En otras palabras, la utilización de los principios tributarios como herramienta hermenéutica es una de las cuestiones y, al mismo tiempo, posibilidades más interesantes que tiene planteado hoy el Derecho Tributario de nuestros días.

La tercera fuente en este orden jerárquico son los tratados internacionales término que incluye, obviamente, a los convenios y las cláusulas tributarias incorporadas en los que no tengan en su totalidad esta naturaleza. A esta fuente se refiere expresamente el apartado b) 1 del artículo 7 que analizamos.

Este fuente tiene una jerarquía superior a la ley ordinaria (que es con la que podría entrar en conflicto y no con la ley orgánica) dado lo dispuesto por la Constitución en su art. 96 sobre los tratados internacionales. Una vez válidamente celebrados «sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional». Este precepto dota a tales tratados de una especial fuerza pasiva o de resistencia que impide que una ley, por sí

misma, pueda derogarlos, modificarlos o suspenderlos. Tiene que seguir necesariamente las prescripciones del propio tratado o del Derecho Internacional.

En cuarto lugar, la Ley Orgánica. Ya indicamos anteriormente el silencio del art. 7 sobre esta fuente. En el campo tributario, sus encarnaciones más importantes son la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y los Estatutos de Autonomía (en su parte tributaria). Igualmente, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en su parte de control de la aplicación de los tributos.

La quinta fuente, siguiendo este orden jerárquico es la ley ordinaria. A ella se refiere el apartado d), 1, art. 7 de la LGT al disponer que los tributos se regirán «por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria». Todas ellas, leyes ordinarias. Este tipo de ley es la gran fuente del Derecho Tributario desde una perspectiva de habitualidad, de formación diaria y de gran aportación a la formación del ordenamiento jurídico. La importancia cuantitativa y cualitativa de esta fuente viene dada porque la materia tributaria está cubierta por la reserva de ley. Es decir, el legislador ordinario debe regular por ley los aspectos más importantes de los tributos, sin que pueda abdicar de este mandato del constituyente a través de técnicas deslegalizadoras o de abusos en el ejercicio de la legislación delegada.

La sexta fuente, siempre siguiendo un orden jerárquico, es el Decreto-Ley. Su tratamiento en la Constitución es teóricamente correcto. El art. 86 de ésta exige como presupuesto de hecho para la producción de esta norma la «extraordinaria y urgente necesidad» de una determinada situación. Se sigue así, la línea legislativa tradicional y lógica que ha acompañado siempre la evolución de esta norma. El problema está en la interpretación de este concepto indeterminado. La experiencia jurídica parece inclinarse por la conclusión de que se ha producido un abuso dictándose esta norma sin que hubiera necesidad de ella y mucho menos de que ésta fuera extraordinaria y urgente. De cualquier manera, el hecho de que el Congreso de los Diputados deba convalidar el citado Decreto-Ley en un plazo sumario y previo debate y votación de totalidad ha quitado dramatismo a este problema.

El principal problema que plantea esta fuente es la interpretación del art. 86.1 de la Ley Fundamental que dispone que el Decreto-Ley no podrá afectar a los derechos y libertades de los ciudadanos regulados en su Título I, entre los que se encuentra el deber de contribuir (art. 31.1 de la misma Constitución). En mi opinión, ya expuesta en otro momento¹, hay que entender esta prohibición como la interdicción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tal y como está establecido en el precepto que acabamos de indicar (31.1). Es decir, no podrá afectar a los principios tributarios expuestos en este artículo.

¹ «Decreto-Ley y tipo de gravamen», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2004.

El Decreto-Legislativo es una fuente, como hemos dicho ya, silenciada por el art. 7 de la LGT que comentamos, no obstante tener una cierta importancia en el Derecho Tributario. Su regulación por la Ley Fundamental, art. 82 a 85, es muy correcta y completa. La dificultad en relación con esta fuente está en el bloque ley de bases-texto articulado, y concretamente en fijar el mínimo que aquella debe cubrir para que la delegación no se convierta en abdicación y se lesione, por ello, el principio de reserva de ley.

En relación con el bloque ley de autorización-texto refundido la dificultad reside en conocer cuándo aquella autoriza a regularizar, aclarar o armonizar, yendo, en consecuencia, más allá de lo que es una autorización para formular estrictamente un texto único.

El Reglamento es una fuente que, como es sabido, produce una norma que tiene esta misma denominación. Como no existe en nuestro ordenamiento «reserva de reglamento» el límite del Reglamento como fuente es la reserva de ley. No puede invadir los elementos del tributo que están cubiertos por ésta.

La atribución de la potestad reglamentaria es al Gobierno, según el artículo 97 de la Constitución. No obstante, la opinión de una parte de la doctrina, el criterio del Tribunal Constitucional y la Ley han atribuido también esta potestad al Ministro de Hacienda cuando una ley así lo disponga expresamente y concretamente y con el ámbito que aquélla fije.

La Ley General Tributaria ha seguido esta línea. El apartado e), 1 del artículo 7 dispone que «en el ámbito de las competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de Orden Ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley». La cuestión que suscita este precepto es si un reglamento (como se dice expresamente) puede hacer tal atribución de potestad reglamentaria al Ministro de Hacienda. Mi opinión es que no es posible. Estaríamos en presencia de una subdelegación (subatribución de potestad) que no es admisible ante el carácter estricto y no delegable de esta competencia: la ley atribuiría la potestad al Gobierno (o directamente la Constitución) y éste lo hace al Ministro de Hacienda para que promulgue un reglamento en desarrollo de otro anterior.

La segunda cuestión que plantea el precepto transcrito es si puede una ley autorizar al Ministro de Hacienda para que emane un Reglamento de desarrollo de la propia ley. La respuesta, en mi opinión, debe ser aquí positiva. Un reglamento producido por Orden Ministerial no requiere previamente otro emanado del Gobierno.

III. CARÁCTER SUPLETORIO DE LAS DISPOSICIONES GENERALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Y DEL DERECHO COMUN

El artículo 7 de la LGT que examinamos dispone, en su párrafo 2, después de enumerar las fuentes que hemos visto, que «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común». Se repite, literalmente, una norma que figuraba ya en la LGT de 1963 y que, en principio, debe juzgarse como correcta. El ordenamiento jurídico estatal es una unidad y el Derecho Tributario una parte de él. Por otra parte, la utilización por esta rama del Derecho de conceptos administrativos y civiles es continua y, por ello, también está justificada la llamada.

La cuestión es si esta aplicación debe calificarse como supletoria. No lo creo. Suplir quiere decir, preferentemente, sustituir (poner una cosa en lugar de otra). Esta suplencia no se da en la aplicación del Derecho Tributario ni podría darse. Lo que hacen las normas administrativas y comunes es complementar las normas tributarias ya que estas utilizan conceptos propios de aquéllas. P. ej., la LIVA, art. 75, dispone que el devengo del impuesto se producirá «...en las entregas de bienes cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente...». El concepto de puesta a disposición habrá que buscarlo en el Código Civil, art. 1462, que regula la entrega de la cosa debida.

El Derecho Tributario necesita esta complementariedad porque utiliza, con escasas modificaciones y adiciones, conceptos elaborados por otras ramas del Derecho. Algunos impuestos producen la impresión, en esta línea, de ser una superestructura (p. ej., el ITPAJD).

IV. FUENTES TRIBUTARIAS EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Estas Comunidades, como entes públicos dotados de poder tributario, tienen sus propias fuentes de producción de normas. Dicho esto hay que recordar que tienen fuentes comunes con el estado: las de la Unión Europea, la Constitución, los Tratados Internacionales. Es lógico que sea así dado que estos entes se integran en el Estado. Igualmente, las leyes orgánicas ya que éstas se definen por la exigencia de un quórum funcional referido al Congreso de los Diputados que es una institución estatal. Precisamente, estas aprueban los Estatutos de Autonomía, primera fuente genuina de estas Comunidades. También, a través de una ley orgánica se ha promulgado la LOFCA, norma básica en la delimitación del poder tributario de las Comunidades.

Sus fuentes propias, con independencia de los Estatutos citados, son sus leyes y reglamentos. En relación con aquéllas, la principal cuestión es cómo se cumple el principio de reserva de ley teniendo en cuenta que ésta tiene carácter estatal. La respuesta, en mi opinión, es que la reserva de ley queda cumplida con la LOFCA que cumple la función de garantía y límite propio de tal reserva.

Las leyes autonómicas adquirirán su importancia máxima en relación con los tributos propios dado que en estos el juego de la reserva de ley estatal es menor.

Los Reglamentos como fuente participan del juego normal ley-reglamento. Puede hablarse, perfectamente, de una reserva de ley autonómica. El Reglamento deberá, como ya vimos, respetar este conjunto de elementos del tributo reservados a la ley.

V. FUENTES TRIBUTARIAS DE LOS MUNICIPIOS

Una parte del discurso en relación con las fuentes autonómicas es aplicable a las fuentes locales (municipales). Su fuente propia son las Ordenanzas Fiscales.

Esta fuente y las normas que producen (denominadas también Ordenanzas) tienen como peculiaridad su procedimiento de aprobación que comienza con la aprobación provisional, exposición en el tablón de anuncios y acuerdo de aprobación definitivo que resolverán al mismo tiempo las reclamaciones que se hubieran presentado.

La cuestión más interesante de las normas que produce esta fuente es su naturaleza.

La doctrina considera unánimemente estas normas como reglamentos. No obstante, en mi opinión, es necesario distinguir dos supuestos. Primero, que las citadas ordenanzas se limiten a regular aspectos procedimentales del tributo y formales no esenciales. En este caso, efectivamente, su naturaleza reglamentaria no ofrece demasiadas dudas. Segundo, que las ordenanzas que modifiquen los elementos cuantitativos del tributo (base imponible y tipo de gravamen) tendrán el carácter de actos normativos ya que regulan materia reservada a la ley y van más allá de la materia propia de un reglamento.

EL INTERÉS DE DEMORA EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Antonio Cayón Galiardo. Catedrático de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 22 noviembre 2004.

I. INTRODUCCIÓN

A.- Planteamiento de problemas a tratar

El régimen de los intereses de demora ha sido objeto de un tratamiento fragmentario en muchos de sus aspectos dentro de nuestro ordenamiento tributario. Así, encontramos normas referidas a los mismos no solo dentro de la Ley 230/1963, General Tributaria, sino también en diversas disposiciones de muy diverso rango. Entre otras cabe citar el Texto articulado de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo, los Reglamentos de Recaudación, sobre Procedimiento sancionador, y de Inspección, y más recientemente en la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

A este tratamiento fragmentario hay que añadir, como ha señalado la doctrina, una falta de criterio firme en el legislador a la hora de diseñar dicho régimen, evolucionando desde un planteamiento apegado a las disposiciones del derecho común hacia la construcción de un concepto propiamente tributario del interés de demora. Y, finalmente, también hay que tomar en consideración su utilización con fines de política legislativa o fiscal que lo ha puesto al servicio de fines concretos como es el de incentivar el cumplimiento en plazo de las obligaciones tributarias.

De ahí que haya sido un ámbito dentro del instituto del tributo en el que han proliferado los problemas y debates, habiéndose adoptado doctrinalmente, no pocas veces, una posición crítica respecto de su regulación positiva. Recordemos temas como el de su independencia de toda culpa en el comportamiento del contribuyente; el del distinto tratamiento dispensado a la Administración como acreedora o deudora; el de la aplicación de un tipo único o variable a lo largo del tiempo de su devengo; su aplicación a los casos en que la mora fuese imputable a la inactividad de la Administración; o el de su aplicación a las sanciones pecuniarias. En todos ellos se aprecia la disgregación de las disposiciones reguladoras y el debate sobre la aplicación al ámbito tributario de las connotaciones propiamente iusprivatistas de esta figura.

Ante esta situación, en muchos aspectos resuelta por nuestro ordenamiento, la aparición de la Ley 58/2003, General Tributaria, exige una revisión o estudio de muchas de las cuestiones que se habían suscitado como problemáticas pues no son pocas las novedades que la nueva ley incorpora al respecto. Sin embargo, de

entre todas ellas, nos vamos a ocupar de dos temas sobre los que estimamos importante examinar la respuesta que se contiene en este nuevo texto legal y que son las siguientes: la exigencia del interés de demora en los casos en que se produzca la mora accipiens o en que el retraso en el cumplimiento de las obligaciones sea debido o imputable a la Administración, y el de su aplicación a las sanciones pecuniarias.

Ambos temas no han sido elegidos al azar, sino que se trata, como tendremos ocasión de exponer, de cuestiones polémicas en el momento actual, bien por no haber sido resueltas hasta ahora –el caso de la mora del acreedor- o bien por la propia complejidad en el esclarecimiento de la respuesta positiva y la existencia de una jurisprudencia compleja que no siempre es respetada por las actuaciones desarrolladas por la Administración –el caso de su aplicación a las sanciones-.

B.- Consideraciones previas sobre la Ley 58/2003, General Tributaria.

La nueva LGT contiene, en el artículo 26.1, una especie de definición del interés de demora en donde lo califica como aquella “prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria”.

De esta definición resulta su carácter de prestación accesoria –también en el artículo 25 de la misma Ley- exigible a determinados sujetos, En cambio, queda en cierta indefinición en conjunto de supuestos en que resulta exigible, pues, aunque la enumeración que se hace es extensa, no existe una definición genérica de la situación en que resulta exigible.

En concreto la misma ley y precepto, establecen, entre otros, como presupuestos para el devengo del intereses moratorio los siguientes:

a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la

finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

e) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

A partir de los sucintos elementos que nos suministran los preceptos que acabamos de transcribir, es posible ya adentrarse en los temas objetos de este trabajo.

II.- EL INCUMPLIMIENTO DE LOS PLAZOS PARA RESOLVER Y EL INTERÉS DE DEMORA.

A.- Origen del problema.

Aclarado el fundamento del interés de demora por diversas sentencias del Tribunal Constitucional y su carácter no sancionador, no resultaba ajustado a su naturaleza ni a un elemental principio de justicia la exigencia de intereses moratorios en aquellos casos en que, si bien en el origen de la demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias había existido un incumplimiento del contribuyente, el plazo total del retraso no estaba causado solo por este hecho, sino por un comportamiento falto de diligencia de la propia Administración acreedora.

Esta ilógica situación se hacía más evidente en la medida en que el importe de los intereses moratorios resultaba elevado a causa de los tipos de interés aplicables y, más aún, a partir del momento en que nuestro ordenamiento comienza a regular con generalidad los plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios pues con ello se evidenciaba la responsabilidad que, en determinados supuestos, incumbía a la Administración como causante del retraso en resolver y, en consecuencia, del crecimiento del interés que finalmente gravaría al contribuyente.

Ante esta situación, reaccionaron algunos tribunales como prueba la Sentencia de 1 de junio de 2000 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Ponente: Ilma. Sra. M. A. de la Peña Elías) que ante la tardanza en dictarse la resolución de un recurso de reposición, declaró:

“El referido artículo 14.5 de la Ley 39/1998 de Haciendas Locales expresa e su párrafo final que la concesión de la suspensión lleva aparejada la obligación de satisfacer intereses de demora mientras dure, pro este precepto debe interpretarse en consonancia con la obligación de la Administración de resolver las reclamaciones y recursos que ante ella se plantean , y, en este caso

concreto, con al obligación que tenía el Ayuntamiento de Madrid de resolver el recurso de reposición era de un mes.....

Es cierto que el recurrente contaba con la opción de excitar la actuación de la Administración una vez transcurrido el término legal de resolución del recurso de reposición mediante la institución del silencio administrativo negativo o esperar a la resolución expresa pero es al margen del deber que tenía el Ayuntamiento d Madrid de resolver el recurso para lo cual tenía, como hemos dicho, un mes, y una vez transcurrido, habría de impedirle cobrar intereses de demora, si que quepa argumentar en contra lo que dispone el art. 14.5 de la Ley 39/1988, porque se refiere al devengo de intereses durante todo el tiempo de la suspensión y también tendría que ser resuelta esta cuestión en la resolución del recurso para quedar expedita la vía judicial”

Es decir, lo que no se reconocía por el ordenamiento, venía a ser reconocido por algunos tribunales, tras una interpretación crítica de las normas aplicables.

B.- La nueva Ley General Tributaria.

Con efectos desde la entrada en vigor de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, y para los procedimientos, escritos y solicitudes que se presenten a partir de la indicada fecha, la regulación legal del interés de demora aplicable a las deudas tributarias, va a experimentar una modificación cuando el retraso en la resolución de los distintos expedientes sea imputable a la propia Administración.

El cambio del que nos ocupamos está planteado en el artículo 26.4 de la LGT donde se ordena que “no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido”.

Examinado con detenimiento este precepto, vemos que se contemplan en él dos temas que deben ser tratados con separación. En primer lugar, un supuesto que se formula con carácter general, y, en segundo término, varios casos y supuestos especiales a los que se habrán de aplicar las normas que específicamente les afectan.

En el primer caso, se establece una previsión general sobre el retraso de la Administración en dictar resolución y la no exigencia de intereses de demora. En concreto, y de una manera genérica, el primer párrafo de la ley fija los presupuestos en que se va a producir este efecto, definiéndolos como (a) cualquier situación en que la Administración incumpla los plazos señalados en la

propia Ley para resolver y (b) siempre que ello suceda por causa imputable a la misma. En este supuesto, decimos, no se devengarán intereses de demora.

Para ser más exactos, el periodo en que no se devengarán estos intereses es el transcurrido desde el momento en que los plazos máximos de cada procedimiento queden incumplidos y el momento en que se dicte la resolución del mismo o aquel otro en que, debido a la técnica del silencio administrativo, se interponga un recurso contra la resolución presunta.

En segundo lugar, los casos a que la Ley hace referencia explícita y en los que tampoco se devengarán intereses de demora, son los que se establecen para los procedimientos en que se hayan de resolver las solicitudes de compensación; los que hayan de concluir con un acto de liquidación y aquellos en haya de dictarse la resolución de un recurso administrativo, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido. A nuestro juicio, la conveniencia de examinarlos por separado se deduce, en un primer momento, de una primera diferencia en la propia dicción literal de la Ley, pues los plazos en el primer caso (supuesto general) se contarán hasta que “se dicte” la resolución, mientras que en el segundo caso (supuestos especiales) la norma se refiere a la “notificación” de la resolución. Aunque no se trate normalmente de una diferencia temporal importante, sin embargo ya encontramos algo que los distingue y que motiva nuestra opción por su examen separado.

Pero además de los casos especiales a que hemos hecho referencia, debemos completar el tema incluyendo el examen de los casos en que se deba reponer el procedimiento a cualquier momento de su tramitación por haberse anulado posteriormente su resolución, pues en el mismo artículo 26, apartado 5, se ordena también un plazo máximo de duración del nuevo procedimiento que se tramitará desde el momento que ordene la resolución del recurso o la sentencia correspondiente. Y, finalmente y en sentido contrario al anterior, la ley excluye del efecto antes señalado –el no devengo de interés de demora- al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago (art. 26.4 LGT).

Por otra parte, creemos que no hay ninguna clave especial para no entender que cuando el precepto comentado hace mención a “los plazos fijados en esta ley” debe considerarse que se trata de todos los plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios, estén formalmente o no incluidos en el texto de la propia LGT o lo estén en el de otra norma.

Hecho este planteamiento general del tema, vamos a seguir el esquema expuesto y a realizar algunos comentarios sobre las precisiones que para cada caso ha establecido la nueva LGT.

1.- La previsión general sobre el incumplimiento de plazos por la Administración.

Indudablemente la cuestión que tratamos está conectada con el derecho del contribuyente a la resolución expresa de cualquier procedimiento y, más concretamente, con el derecho a la resolución en plazo, pues este matiz demuestra la relevancia del tema en relación con el derecho a la tutela judicial – con el acceso a la misma- y con el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas.

De alguna manera este derecho se reconoce, ahora, en los artículos 103 y 104 de la LGT y, antes, en la LDGC. En particular en el artículo 103 de la LGT se reconoce la obligación de la Administración a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa, y en su artículo 104 se matizan los plazos generales y supletorios para la resolución. Pues bien, la primera advertencia que hemos de hacer sobre el ámbito de aplicación de la norma contenida en el artículo 26 de la LGT, es que quedan excluidos de la misma los supuestos en que los procedimientos tributarios hayan terminado por cualquiera de los medios previstos legalmente distintos del de la resolución (los relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario, aquellos en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados), lo que por otra parte puede resultar obvio porque en tales casos no habrá posterior acto administrativo que haya de cuantificar deuda alguna o liquidar intereses de demora, o al menos dicho acto no será consecuencia de este procedimiento, sino de otro distinto (v.g. sería el caso en que caducado un procedimiento, pudiese iniciarse nuevamente por no haber prescrito la obligación).

Retomando la vinculación del tema con el derecho a la resolución expresa y en plazo, la ley anuda la consecuencia –el no devengo de interés de demora- a la circunstancia de que el retraso en dictar la resolución se produzca por causas imputables a la Administración. Ahora bien, como la norma no define cuando se entenderá que el incumplimiento del plazo máximo de duración está motivado por causas imputables a la propia Administración, hemos de proceder por vía interpretativa y considerar que las dilaciones provocadas por el contribuyente y la paralización administrativa de actuaciones cuando esté justificada son periodos que no se tomarán en consideración para calcular la duración total del procedimiento (art. 104.2 de la LGT).

Sentado lo anterior hemos de ocuparnos de la concreción del periodo en el que no se devengarán intereses de demora. Para ello recordemos que, aunque la Ley no se refiera expresamente al momento en el se produce este efecto, el día desde el que se dejarán de devengar intereses ha de ser aquel en el que se produzca el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento (descontados los periodos debidos a dilaciones justificadas o debidas al interesado), efecto que se mantendrá hasta que se produzca cualquiera de las dos posibilidades siguientes:

que dicte resolución expresa o que se interponga recurso contra la resolución presunta.

En relación con el cumplimiento de la primera posibilidad, advertiremos que la ley hace mención al día en que se dicte la resolución, y no al momento en el que se notifique, a pesar de que la propia Ley en su artículo 104 –en donde se establece en derecho a la resolución en plazo- se hace siempre ordenando que el plazo máximo de duración se contará hasta el momento en que se tenga por realizada la notificación de la resolución. Esta discrepancia entre ambas normas, puede suscitar la duda de si se trata de una decisión deliberadamente tomada por la Ley o si el artículo 26 debe interpretarse en consonancia con lo establecido en el 104. Duda que no es fácil de resolver, pues, además de la propia literalidad del precepto, existen argumentos para defender que lo correcto es considerar que, si la Administración ha dictado ya la resolución, las demoras en la notificación, que normalmente son por causas imputables a los contribuyentes, no deben beneficiarles, mientras que, en sentido contrario, se puede sostener que lo procedente es una interpretación contextual de la norma para evitar ciertas complejidades derivadas de una interpretación literal ya que, por ejemplo, en un procedimiento con un plazo de duración de seis meses, se contarían dos periodos distintos: uno para determinar el devengo de intereses de demora y otro para entender que la resolución se ha notificado en el periodo máximo señalado.

En este dilema nos inclinamos por una interpretación literal de la Ley, pues a lo antes expuesto, añadiremos que en el artículo 104 de la LGT, cuando –con carácter general- se establecen los efectos derivados del incumplimiento del plazo para notificar la resolución, no se hace mención a la inexigibilidad de interés de demora, sino que se señalan otros diferentes.

En relación con la segunda posibilidad, que se interponga recurso contra la resolución presunta, el precepto está en consonancia con el contenido del artículo 104 de la misma ley, en el que se contienen previsiones concretas en relación con el silencio administrativo en los distintos procedimientos, de forma que, cuando dentro de los plazos reglamentarios y contra el acto presunto, se interponga cualquier recurso o reclamación, se iniciará nuevamente el devengo de los intereses moratorios o suspensivos que, en su caso pudieran proceder.

Para cerrar esta reflexión solo nos quedan por mencionar la regulación correspondiente a la vía de apremio que el propio artículo 104 excluye de la fijación de un plazo máximo de duración, por lo que difícilmente se podría entender que se ha visto incumplido un límite inexistente, siendo además de destacar que, cuando finaliza la vía ejecutiva, no se vuelven a liquidar intereses de demora (art. 161.4 LGT), por lo que tampoco cabe aquí su aplicación.

Una vez examinado el supuesto que hemos llamado general, sobre el retraso en resolver y la no exigibilidad de interés de demora, nos ocuparemos de los

casos especiales que se mencionan expresamente en el propio artículo 26 y que fueron antes enunciados.

2.- El incumplimiento del plazo en resolver las solicitudes de compensación.

En relación a este supuesto, recordemos que la ley se refiere expresamente al incumplimiento de los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación. Es decir, el momento en que se inicia el periodo sin devengo de intereses será el correspondiente al día en que debió producirse la notificación de la resolución, siendo esta el acuerdo de compensación, según creemos se deduce del art. 72.3 de la LGT.

Sin embargo, en el mismo precepto, existe una norma especial para los intereses de demora, cuando la compensación se solicite por el sujeto pasivo, en cuya virtud se ordena:

“2. La presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.

3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción”.

Del precepto citado se deducen varias consecuencias que pasamos a enumerar brevemente:

- La nueva LGT ha recogido la opinión de muchos autores que sostenían la incorporación de la doctrina civil –derivada del artículo 1202 C.c.- en cuya virtud los efectos extintivos de la compensación se producen desde el momento en que el crédito y la deuda reúnen todos los requisitos exigidos para su compensabilidad. Ello con independencia del carácter declarativo que pueda atribuírsele al acuerdo de compensación.

- Además, la LGT da entrada a las previsiones contenidas en una norma de ínfimo rango –Instrucción de junio de 1999- que, siguiendo aquel criterio, venía a distinguir los supuestos en que al tiempo de solicitarse la compensación estuviesen o no reconocidos los créditos a favor del contribuyente. Así, si el crédito estaba reconocido con anterioridad, los efectos extintivos se retrotraían al momento de presentarse la solicitud. En otro caso, se ajustarían al momento en que se reconociese el crédito.

- Finalmente, y siguiendo la doctrina administrativa anterior a la nueva Ley, cuando la solicitud se hiciese con anterioridad a haberse reconocido el crédito a favor del contribuyente, se generarían intereses de demora hasta ese momento.

En este contexto se comprende el sentido del artículo 72 que acabamos de transcribir.

Ahora bien, lo que no resulta tan sencillo es encajar en este contexto lo ordenado en el artículo 26 de la misma ley, pues el no devengo de intereses lo sitúa en el momento en que se incumpla el plazo para notificar el acuerdo de compensación, momento en el que si el crédito ya está reconocido no se devengarían ya intereses.

Por ello, y a salvo otra interpretación mejor fundada, consideramos que, si la propia Ley retrotrae los efectos extintivos del acuerdo de compensación al momento en que deuda y crédito sean compensables, a partir de ese momento ya no es posible que se devenguen intereses de demora, por lo que la armonización de ambos preceptos ha de hacerse considerando que la norma del artículo 26 se aplicará cuando sea el propio acuerdo de compensación el acto en el que se reconozcan los créditos del contribuyente y dicho acto se dicte transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, que el RGR ha fijado en seis meses.

3.- El incumplimiento del plazo en producirse el acto de liquidación.

Al igual que en caso anterior, creemos que la ley también requiere el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento, fijando la fecha de este hecho en el momento en que debiera haberse notificado la resolución, por lo que son de aplicación las previsiones establecidas en la misma ley en cuanto al momento en el que se entenderán realizadas las notificaciones (v.g. art. 111.2 o art. 102.4 LGT))

A los efectos de enumerar las distintas clases de procedimientos que concluyen o pueden concluir con una liquidación tributaria que, de contener intereses de demora, habría de tomar en consideración lo ordenado en el artículo 26 de la ley, vemos que se trata de los siguientes: procedimiento de gestión iniciado mediante declaración (art. 130 LGT); de verificación de datos (art. 133 LGT); de comprobación de valores (art. 134 LGT) y los de comprobación limitada (art. 139 LGT). No es preciso indicar que cuando se desarrollen sucesivamente dos de los procedimientos antes citado, a cada uno se les aplicará separadamente la previsión del artículo 26 sobre los intereses de demora.

Por su parte, en cuanto a los procedimientos de inspección, nuestra primera observación se centra en las reglas especiales contenidas en el artículo 150, que en su apartado tercero reitera lo establecido en el artículo 26 que comentamos y en el apartado primero señala los plazos máximos de duración estableciendo que el momento final del procedimiento viene dado por la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del procedimiento. Para mayor concreción, el procedimiento inspector se entenderá concluido, en cada caso, en función del acta que recoja las conclusiones de la comprobación realizada. De este modo, si se trata de actas con acuerdo, “se entenderá

producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta” (art. 155.5 LGT). Si se trata de actas de conformidad, “se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar”, ordenando otras actuaciones (art. 156.3 LGT) y, en las actas de disconformidad, cuando se notifique la liquidación que haya resultado finalmente (art. 157.5 LGT).

4.- El incumplimiento del plazo en las resoluciones de reclamaciones y recursos.

Al igual que sucede para los procedimientos de liquidación antes vistos, también en relación con las reclamaciones y recursos la LGT se ha ocupado de regular esta materia con bastante precisión dando lugar a un conjunto de normas de las que nos ocupamos en forma resumida, si bien hemos de recordar que el no devengo de intereses de demora está asociado, en estos casos, a que la deuda estuviese suspendida, único supuesto en que posteriormente se liquidarían intereses de demora que, en este supuesto pasarían a ser “intereses suspensivos” (art. 224. 5 LGT).

La nueva Ley se encarga de fijar a lo largo de su articulado los plazos máximos de duración de los distintos procedimientos revisores. Así, el de un año en el declarativo de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT), aunque la ley no mencione expresamente el efecto que comentamos al enunciar los derivados del incumplimiento del plazo; el de seis meses para el procedimiento de revocación (art. 219 LGT) y también para el de rectificación de errores (220 LGT); un mes en el caso del recurso de reposición (art. 225 LGT) y un año en la reclamación económico administrativa (art. 240 LGT) encontrando en ambos preceptos una remisión directa al artículo 26 de la misma ley en la forma en que lo venimos interpretando.

5.- El incumplimiento del plazo en la ejecución de resoluciones y sentencias.

Además de los supuestos contenidos en el apartado 4 del artículo 26, a los que hemos hecho referencia, el apartado 5 contiene una disposición especial del siguiente tenor: “En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación.

En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución”.

Como es sabido, la norma transcrita recoge de una parte el criterio sostenido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 28 de noviembre de 1997 –matizada en un caso particular en la de 15 de julio de 2001- desoyendo la opinión que defendía la no exigencia de intereses sino hasta el momento en el que se dictó la liquidación posteriormente anulada o, incluso, la imposibilidad de liquidar intereses en ciertos casos. Ahora bien, en consonancia con cuantas disposiciones venimos citando que sientan límites a la duración de los diferentes procedimientos y ajustan a ellos el devengo de los intereses de demora, la ley restringe en este caso los intereses al plazo establecido para ejecutar la resolución. Sin duda se introduce así una garantía favorable al contribuyente, si bien las razones esgrimidas por quienes postulaban otra solución –la liquidación de intereses hasta que se dictó la liquidación anulada- continúan siendo válidas.

Si nos centramos en el contenido del precepto citado, vemos que se fija, como plazo máximo para liquidar los nuevos intereses sobre la nueva deuda, el plazo máximo para ejecutar la resolución, si bien, la LGT no contiene una regulación completa de esta materia pues solo en el artículo 150.5 se ha previsto una norma a este específico efecto en la que se ordena:

“5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento”.

La cuestión que se deduce de la norma anterior es la de su carácter especial pues está dictada exclusivamente en relación con el procedimiento inspector y para el caso en que la resolución o sentencia ordene la retroacción del procedimiento, por lo que, el ámbito limitado de su objeto y referido solo a este procedimiento cuyo plazo de duración, de doce meses y hasta veinticuatro, nos

explica los términos del texto transcrito. Por tanto, si se trata de liquidaciones dictadas por órganos diferentes o si la sentencia se limita a anular la liquidación impugnada no tenemos norma expresa en la LGT y, en consecuencia, deberemos cubrir esta laguna para hacer efectiva la disposición legal.

Al efecto de completar la norma que comentamos, hemos de distinguir los casos en que la anulación de una liquidación se realice en resolución de un procedimiento económico administrativo o sea consecuencia de una sentencia judicial. En el primer caso, es el RPREA (RD 391/1996) en sus artículos 102 y 110, quien resuelve el problema de los plazos máximos en que deberán ejecutarse sus resoluciones, en el segundo caso, son los artículos 104 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, quienes se ocupan de señalar los plazos de ejecución de las sentencias.

6.- Conclusiones.

No cabe duda de que los preceptos que hemos comentado en estas sucintas reflexiones deben ser saludados con satisfacción en la medida en que recogen las aspiraciones expresadas por muchos estudiosos y respaldadas en ciertos casos por algunos tribunales, y que además restablecen el tema en términos más justos y ajustados a la equidad en comparación a cómo habían sido resueltos anteriormente. La LGT gana, por otra parte, en coherencia con sus propios postulados de exigir a la Administración un comportamiento diligente, eficaz y adecuado a derecho.

Sin embargo, la aplicación de las normas examinadas resalta la importancia de los plazos máximos de duración de los distintos procedimientos y actuaciones al anudar a su incumplimiento un conjunto de consecuencias entre las que hemos destacado la referida al no devengo de intereses de demora. Con ello, el cómputo de estos plazos se convierte en una cuestión relevante que causará sin duda discrepancias entre la Administración y el contribuyente cuando se trate de liquidar estos intereses. Más aún se podrá de manifiesto este carácter en los casos en que sucesivamente se hayan incumplido varios plazos y sea preciso determinar los distintos periodos en cada procedimiento en que no se han devengado intereses moratorios.

III.- EL INTERÉS DE DEMORA Y LAS SANCIONES.

El origen del problema podemos situarlo no tanto en la existencia de disposiciones expresas al respecto, sino más bien, y en sus mismos orígenes, en el silencio de la ley y en el hecho de incluirse las sanciones entre los componentes de la deuda tributaria en virtud del artículo 58 de la LGT (230/1963). De la situación expuesta y del carácter pecuniario de las sanciones tributarias a que nos referimos, se dedujo como una consecuencia indudable la generación de intereses

de demora sobre la parte de la deuda conformada por las sanciones o sobre este solo concepto cuando no existiese otro componente de la deuda.

Esta situación permitió al RGR en su artículo 109.2 excluir del devengo de intereses de demora exclusivamente al recargo de apremio, declaración que fue interpretada en el sentido de confirmar su aplicación a las sanciones por caer fuera de esta única excepción.

A pesar de lo anterior no han faltado autores que han expresado su opinión contraria a esta situación sosteniendo que la naturaleza y la función que cumplen las sanciones tributarias requerirían una solución diferente. Y sería con la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente cuando se encontrarían mejores apoyos para fundamentar la inexigibilidad de intereses de demora sobre las sanciones impugnadas, al menos hasta que hubieran ganado firmeza y con ello, según veremos, se introdujeron nuevos elementos en el debate.

Pero en la nueva Ley General Tributaria se han incluido varias disposiciones que regulan o inciden sobre esta materia.

En primer lugar recordemos que el hecho de que el artículo 25.2 las excluya de la calificación como obligaciones accesorias, pudiera prestarse a ser interpretado en el sentido de dotarlas de un tratamiento diferente al de los restantes componentes de la deuda y que, la no exigencia de intereses de demora, pudiera ser una de estas consecuencias.

Sin embargo, de la dicción del artículo 26 se desprende otra cosa pues en el se hace referencia en dos ocasiones a la exigencia del interés moratorio relacionándolo con las sanciones. En su apartado primero al ordenar que: “el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los **sujetos infractores...**” Y, posteriormente, en el apartado segundo, letra a) cuando afirma que el interés moratorio se exigirá “cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o **del importe de una sanción**, sin que el ingreso se hubiera efectuado”.

Ahora bien, el hecho de que los intereses moratorios se exijan también sobre el importe de las sanciones no supone que la Ley haya incluido una regulación detallada de la cuestión.

En primer lugar indicaremos que el momento en el que finaliza el plazo establecido para el pago en período voluntario del importe de una sanción es aquel en el que se impone la sanción, se notifica y se deduce el plazo para su pago. A partir de dicho momento se devengará el interés de demora y hasta que se produzca el pago de la sanción.

Ahora bien las vicisitudes por las que normalmente atravesará la sanción merecen un examen separado.

En el caso en que la sanción quede firme y consentida, sin que se haya producido el pago, se iniciará el periodo y el procedimiento ejecutivo en el que se determinarán los intereses devengados por este concepto y sin que sea aplicable ningún tipo de plazo máximo de duración que exima del devengo de aquellos en la medida en que la vía de apremio carece de plazo máximo de duración y que las disposiciones del título III capítulo V de la Ley son aplicables a la recaudación de las sanciones. Ahora bien, si la extinción de las sanciones se produjese por vía de compensación –artículo 190 LGT- tendríamos que aplicar las reglas que examinamos anteriormente en relación con el interés moratorio.

En el caso en que las sanciones sean objeto de un recurso o reclamación, la cuestión merece un estudio con mayor detalle y diferenciado, pues nos conduce el tema conflictivo de los intereses de demora suspensivos del que nos ocuparemos en otro momento.

DEVENGO Y DETERMINACIÓN DE LA NORMA APLICABLE EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Ramón Falcón y Tella. Catedrático de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 22 noviembre 2004.

1.- Devengo y exigibilidad.

El art. 21 de la nueva Ley General Tributaria **introduce una curiosa distinción entre devengo y exigibilidad, que no coincide, en mi opinión, con el significado tradicional de estos conceptos.** En efecto, en la redacción originaria de la Ley General Tributaria, basada en un sistema de liquidación administrativa, el devengo del impuesto se identificaba con el nacimiento de la obligación tributaria, y la exigibilidad de la obligación tributaria se identificaba con el momento de notificación de la liquidación, basándose en el clásico brocardo **“in illiquidis non fit mora”**. En este sentido el art. 126, en su redacción originaria, establecía que “toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo, constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria”.

El precepto se eliminó posteriormente porque **tenía difícil encaje en el sistema de autoliquidación, en el que no sólo existe obligación (desde el devengo), sino que la misma también es exigible (desde que se abre el período de pago en voluntaria) sin necesidad de liquidación administrativa alguna;** ya que el principio “in illiquidis non fit mora” no se aplica, lógicamente, cuando la liquidación depende de actos del propio deudor, como ocurre en los supuestos de autoliquidación.

Como es sabido, el empleo del verbo “constituir” en la redacción originaria del art. 126 se utilizó en su momento por una sector minoritario de la doctrina, influido por determinados autores italianos, para negar el carácter meramente declarativo de la liquidación, si bien ello no fue en ningún momento acogido por la jurisprudencia, y en todo caso la nueva Ley **deja claro que la liquidación no es constitutiva, sino meramente declarativa,** al definir el devengo en el art. 21.1 como el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Hasta aquí, el texto de la Ley me parece totalmente correcto. Ahora bien, el problema surge con el art. 21.2, según el cual “la Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto del devengo”. Como puede fácilmente observarse, **el concepto de exigibilidad no se vincula ya con la liquidez de la obligación tributaria (o el deber de autoliquidar, sino pura y simplemente de lo que**

disponga la Ley en cada caso, lo que supone un uso gravemente incorrecto del concepto jurídico de exigibilidad.

El error parece deberse a la influencia de la Sexta Directiva del IVA, que en sus arts. 10 y 22.5 distingue entre los siguientes conceptos:

- **Devengo**, que se define como el “hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales necesarias para la exigibilidad del impuesto”.

- **Exigibilidad del impuesto**, que es el derecho que el Tesoro puede hacer valer, a partir de determinado momento, ante el deudor, para que pague el impuesto “incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse”.

- **Exigibilidad del pago**, esto es de la cuota neta, que en principio se liga por la Directiva al momento de presentación de la declaración periódica, sin perjuicio de la facultad que se reconoce a los Estados miembros para modificar este criterio.

Trasladando estos conceptos a nuestra terminología jurídica, nos encontramos con que el llamado “devengo” hace referencia a la realización del hecho imponible, y la llamada exigibilidad del impuesto hace referencia al devengo, o momento de nacimiento de la obligación, que es algo totalmente distinto de la verdadera y propia exigibilidad, que la Directiva denomina en el art. 22.5 como exigibilidad del pago o de la cuota neta. Quiere con ello decirse que la llamada por la Sexta Directiva exigibilidad del impuesto no es, en rigor, tal exigibilidad; y que **cuando la Sexta Directiva dice que “el devengo se produce, y el impuesto se hace exigible...” (arts. 10.2 y 10.3 por ejemplo), ello simplemente significa que “se realiza el hecho imponible y nace la obligación tributaria...”**

Así lo entendieron correctamente los redactores de las leyes del IVA tanto de 1985 como de 1992, que no recogieron en el texto de las mismas la incorrecta (en nuestra terminología jurídica) expresión de exigibilidad del impuesto, pues la exigibilidad hace referencia al momento en que se ha liquidado la obligación (o debe autoliquidarse) y debe realizarse el ingreso de la deuda. Así, respecto a **los cobros anteriores a la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios**, no se dice que el impuesto será exigible en el momento de dichos cobros, sino que “se devengará” (art. 75, dos, de la Ley 37/1992), lo que es plenamente correcto pues en estos casos la operación interior se fragmenta, en realidad, en tantos hecho imposables como cobros anteriores existan, además del hecho imponible consistente en la propia entrega o prestación que queda reducido en su aspecto cuantitativo. Ello explica que **si existen modificaciones en el tipo aplicable entre la fecha de los cobros anteriores a la entrega y la fecha de ésta última, el IVA devengado con ocasión de los primeros no sufre modificación, ni al alza ni a la baja**, salvo que la operación quede sin efecto y la contraprestación anticipada se devuelva, lo que es algo distinto.

La nueva Ley General Tributaria se hace eco, sin embargo, de las críticas que desde sectores hacendísticos se hicieron en su momento a la Ley del IVA por no distinguir entre exigibilidad (del impuesto) y devengo, y de esta forma **el art. 21.2 incurre groseramente en el error que los redactores de las sucesivas leyes del IVA, con mayor sensibilidad para las categorías jurídicas, supieron evitar.** Tenemos así una exigibilidad (la del citado art. 21.2) que no es tal, pues obviamente aunque la ley del impuesto adelante esa “exigibilidad” respecto al devengo (por ejemplo, en las tasas que se devengan cuando se solicita el servicio que constituye el hecho imponible), no puede considerarse que la cuota sea realmente exigible, por ejemplo en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago. Y en todo caso la exigibilidad en sentido propio (lo que la Sexta Directiva denomina exigibilidad de la cuota) queda en todo caso condicionado a que se haya notificado la liquidación, o la ley imponga el deber de autoliquidar, pues **el principio “in illiquidis non fit mora”, creación de la jurisprudencia, no puede considerarse derogado por la confusión mental de los autores de la nueva ley.**

Desde esta perspectiva, entiendo que **lo que realmente quiere decirse con el art. 21.2 es que la Ley de cada tributo puede situar el devengo (o momento de nacimiento de la obligación tributaria) en un momento distinto al de la realización material del hecho imponible.** Ya sea en un momento anterior (como en las tasas que se devengan en el momento de la solicitud), o en un momento posterior al hecho imponible (como es el caso de la salida de fábrica respecto al hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación).

En cuanto a la posible **exigibilidad de “parte” de la cuota en un momento distinto al del devengo**, entiendo que con esta expresión no se hace referencia a la posibilidad de pagos a cuenta, ni a la posibilidad de fraccionamientos, que se contemplan en los arts. 23 y 65 respectivamente. Lo que se contempla es el supuesto, antes mencionado, de los cobros anteriores a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que en el IVA dan lugar a un verdadero y propio devengo autónomo, como establece acertadamente la Ley reguladora de este tributo, que mucho me temo que no tardará en verse contaminada por esta nueva e impropia categoría de exigibilidad.

Obsérvese, en la línea que venimos defendiendo, que el art. 21.1 de la nueva Ley no dice que el devengo sea el momento en que se realiza materialmente el hecho imponible, sino el momento **“en el que se entiende (jurídicamente) realizado”**. Así, desde el punto de vista de la realidad fáctica, es decir desde una perspectiva material o prejurídica, es claro que la fabricación de los productos sometidos a impuestos especiales se produce cuando los mismos se obtienen o transforman, y no cuando salen de fábrica. Pero nada impide que en legislador establezca que dicho hecho imponible se entiende realizado, desde el punto de vista jurídico-tributario, en el momento de la salida, **sin que ello implique en rigor ficción alguna, pues se trata de un simple mandato normativo;** un mandato normativo

en cuanto al devengo, que es perfectamente posible dentro de los límites de la interdicción de arbitrariedad y otros preceptos constitucionales.

Al igual que en la transparencia no existe tampoco ficción alguna, ni levantamiento del velo, sino un simple mandato normativo, en este caso sobre el elemento subjetivo del hecho imponible. Pues con tanto fundamento podemos decir que la transparencia es una ficción, como que la verdadera ficción es la personalidad jurídica independiente de las sociedades. Quiere con ello decirse que la norma jurídica no está total y absolutamente vinculada por la realidad material, sino que la configura creando así una realidad jurídica a la que debe atenderse en la interpretación y aplicación de las normas.

En este sentido es lógico que el art. 8.a), al enumerar las materias reservadas a Ley, mencione separadamente (como hace el art. 10 de la Ley de 1963) el hecho imponible y el devengo. Pues una cosa es el hecho imponible (incluido su aspecto material) y otra cosa distinta el momento en que jurídicamente el mismo se reputa realizado. En el bien entendido que la reserva de ley respecto del devengo supone pura y simplemente la exclusión del reglamento en la regulación de este elemento de la obligación tributaria. Pues **aunque no exista norma alguna que defina el devengo, el tributo debe considerarse válido y exigible, debiendo cubrirse la laguna en el sentido de entender que los tributos instantáneos se devenga en el momento en que se produce el hecho o elemento aislado que constituye su hecho imponible; y los tributos periódicos se devengan, si no se dice otra cosa, en último día del período impositivo.** De modo que la intervención del legislador sólo es necesaria para decir otra cosa, pero no para configurar el tributo. Y esa otra cosa puede consistir en fijar el devengo en un momento anterior o posterior a la realización del hecho imponible, o, en los tributos periódicos, en adelantarlo al primer día del período impositivo o a un momento intermedio. Pero estamos en todo caso ante un problema de devengo (o nacimiento de la obligación) y no ante un problema de exigibilidad, sin que la confusión terminológica en que incurre la Ley General Tributaria deba traducirse en una confusión conceptual.

2.- Determinación de la norma aplicable.

La doctrina mayoritaria y la jurisprudencia vienen afirmando, a mi juicio por simple inercia, que la normativa aplicable en materia tributaria es la vigente en el momento del devengo, lo que constituiría un "principio típico del derecho transitorio", en terminología, por ejemplo, la STS de 20 de noviembre de 1991.

Si se lee con detenimiento la nueva Ley General Tributaria se observa, sin embargo, que el 21.1, párrafo segundo, se limita a afirmar que **el devengo "determina las circunstancias relevantes para la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa"**. Es decir, por ejemplo, que las circunstancias personales y familiares que hay que tener en cuenta para cuantificar la obligación del IRPF, o el patrimonio preexistente que debe computarse para

aplicar los coeficientes del Impuesto sobre Sucesiones, son los vigentes en el momento del devengo, si bien la Ley (y no el reglamento) pueden apartarse de este criterio siempre que ello no resulte arbitrario ni vulnere la capacidad contributiva.

Pero no se dice en ningún momento en dicho art. 21.1 que el devengo determine la norma aplicable. Y no se dice, acertadamente a mi juicio, pura y simplemente porque ello no es así (o al menos no es siempre así), aunque el dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto no haya sabido verlo con claridad.

En efecto, si se repasan las disposiciones transitorias (y sobre todo las finales) de todas las leyes tributarias que han establecido nuevos impuestos periódicos, o reformas de los existentes, así como las propias Leyes de Presupuestos y de Acompañamiento, se observa que **el criterio habitual es la aplicación de las Leyes a los períodos impositivos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor**. Por ejemplo, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, entró en vigor el 1 de enero de 2003, y es aplicable “a los períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha” (disp. final 5ª). La Ley 40/1998, del IRPF, establece en su disp. final 7ª.2, su aplicación a las rentas obtenidas a partir de la entrada en vigor, producida el 1 de enero de 1999, y a las que corresponda imputar a partir de dicho momento según la normativa anterior. Y en el mismo sentido la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, prevé en su disp. final 11ª que “la presente Ley entrará en vigor el 1 de enero de 1996 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha”.

No quiere con ello decirse que la Ley no pueda apartarse de este criterio, y establecer, por ejemplo, su aplicación en el IRPF a los períodos impositivos ya iniciados que darán lugar a un devengo el 31 de diciembre siguiente. Pero si lo hace así, existirá retroactividad, y como es sabido la retroactividad no puede presumirse, sino que ha de resultar claramente de la propia Ley, y cuenta con los límites que derivan de los principios de seguridad jurídica y capacidad económica.

El problema no se plantea en los tributos instantáneos, como el ISD o el ITPAJD, respecto a los que sigue siendo válida la tesis clásica del devengo; sino en los tributos cuyo hecho imponible consiste en un estado o situación que se prolonga en el tiempo, como ocurre con los **impuestos sobre la renta**. En estos casos, cuando se aprueba una ley que afecta al período impositivo en curso, aunque todavía no se haya devengado el tributo, **existe una retroactividad de grado medio, o impropia (STC 126/1987, de 16 de julio)**, que no queda necesariamente prohibida, pero que exige tener en cuenta las circunstancias concretas del caso para ponderar los diversos valores en conflicto, la seguridad jurídica, por un lado, y el conjunto de imperativos que pueden justificar las reformas tributarias, por otro.

Por ejemplo, si una ley sobre el IRPF entrara en vigor el 28 de diciembre y pretendiese su aplicación a todos los tributos devengados a partir de dicha fecha (y por tanto a los devengados el día 31 inmediatamente siguiente, correspondientes a períodos impositivos iniciados el 1 de enero anterior), tal ley sería retroactiva, y la

retroactividad no es la regla, sino la excepción. Lo que confirma que el principio general en los tributos periódicos no es la aplicación de la norma vigente en el momento del devengo (pues, salvo que el devengo se sitúe en el primer día del período impositivo, ello supone una clara retroactividad, aunque sea impropia o de grado medio), sino la vigente en el momento de iniciarse en período impositivo.

Un caso peculiar es el de los **tributos instantáneos de liquidación periódica**, como el IVA o en su momento el IGTE. En relación a este último, la STS de 5 de julio de 1991 (ponente Sr. Pujalte Clariana) partía de un peculiar concepto del devengo como algo distinto al momento en que se entiende realizado el hecho imponible. Para dicha sentencia el hecho imponible no genera más efectos que el de configurar cada tributo y producir el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria, mientras que el devengo consiste en "adquirir el derecho a alguna prestación", y esto último se produce -según la sentencia- en el momento de la liquidación, pues, hasta que no se practica ésta, la prestación es "inconcreta en cuanto a la obligación de dar". Obsérvese que no se trata de una aceptación implícita de las tesis relativas al carácter constitutivo del acto de liquidación, a las que rara vez la jurisprudencia ha prestado alguna atención, sino que se acepta expresamente que la obligación nace desde la realización del hecho imponible. Lo paradójico resulta que se entienda nacida la obligación, pero no el crédito tributario correspondiente; es decir que lo que se afirma desde la perspectiva del lado pasivo de la obligación, se niega después desde el punto de vista activo o del sujeto acreedor. El razonamiento sirve al Tribunal para afirmar que, en caso de modificación del tipo de gravamen aplicable, hay que atender al vigente en el momento de la liquidación, o más exactamente al momento en que la liquidación debió practicarse, independientemente del momento en que se materializaron las operaciones.

A mi juicio, sin embargo, esta argumentación resulta doblemente equivocada. En primer lugar, confunde devengo con exigibilidad del tributo. El devengo es el momento en que se entiende, por disponerlo así la Ley, realizado el hecho imponible, y nada tiene que ver con la concreción de la prestación, a través de la correspondiente liquidación o autoliquidación, que es lógicamente posterior. Y el tipo aplicable en los tributos instantáneos es el vigente en el momento del devengo, independientemente de cuando se liquide (y por tanto de cuando se produzca la exigibilidad de la deuda), como admite hoy de forma generalizada la doctrina y la jurisprudencia.

En segundo lugar, la sentencia resulta desafortunada en cuanto que considera que, en los tributos instantáneos de liquidación periódica, el hecho imponible se produce cuando se realiza materialmente la operación, y que el devengo no surge hasta que son exigibles al comprador los pagos correspondientes, lo que por cierto supone abandonar esa peculiar identificación del devengo con el momento de la liquidación de la que parece partir la sentencia. En rigor, el hecho imponible y por tanto el devengo, se produce cuando se entiende jurídicamente realizada la

operación, a efectos tributarios, y ello iba ligado en el IGTE a la exigibilidad de los pagos; y va ligado en el IVA a la puesta de los bienes en posesión del adquirente, como regla general. A dicho momento, el del devengo o nacimiento de la obligación, ha de atenderse en los tributos instantáneos para determinar el tipo aplicable. El aspecto material es irrelevante a estos efectos, como también lo es el momento en que se liquidan, o deban liquidarse, todas las operaciones realizadas durante el correspondiente período de liquidación.

Otro supuesto peculiar es el constituido por los supuestos de **devengo retardado o posterior a la realización del hecho imponible**, como ocurre en los **impuestos especiales**. Respecto de ellos, la jurisprudencia tradicional afirmaba que “el tipo de gravamen aplicable ... ha de ser el vigente al realizarse el hecho imponible..., aunque el devengo del tributo o la exigibilidad del mismo sea posterior” (SSTS 7 mayo 1985, 19 diciembre 1985, etc.).

Sin embargo, a partir de 1982, se ha venido estableciendo expresamente la aplicación de la norma vigente en el momento de la salida de fábrica, lo que resulta perfectamente constitucional, como han confirmado la STC 197/1982, de 19 de noviembre de 1992, en relación con determinadas leyes de presupuestos (para 1983 y siguientes), y la STC 205/1992, de 26 de noviembre, en relación con el art. 5.2 de la Ley 45/1985, de Impuestos especiales, que también estableció el tipo aplicable en función del "momento de salida de fábrica" de los productos, al igual que hace la Ley actual. En estas sentencias se afirma que **la Constitución permite al legislador dictar leyes en las que el momento que debe tomarse en cuenta para determinar el tipo aplicable "sea el del devengo y no el del hecho imponible"** (lo que confirma que el devengo no tiene porqué coincidir con la realización material del hecho imponible, como veíamos en un número anterior); y se señala que la capacidad económica gravada por el Impuesto sobre Bebidas alcohólicas es la "puesta en circulación de las bebidas", con lo que claramente quiere decirse que lo que se grava es el consumo, a través de la repercusión del tributo sobre "aquel para quien se realice la operación gravada".

Obsérvese que, en contra de lo que afirma el Tribunal, no se trata de que en estos casos no exista retroactividad, al menos de grado mínimo. Lo que ocurre es que, **en estos casos, la retroactividad no es inconstitucional, pues no supone gravar una capacidad contributiva pretérita, ya que el consumo es posterior a la salida de fábrica**. Ni infringe tampoco la seguridad jurídica ni la interdicción de arbitrariedad, pues, en caso de elevación del tipo de gravamen entre la fabricación y la salida de fábrica, el sujeto pasivo del impuesto puede resarcirse del tipo más elevado a través de la repercusión del impuesto.

Puede incluso afirmarse que en estos casos esa retroactividad mínima no sólo es siempre compatible con la Constitución, por definición, sino que además resulta más congruente con el objeto del tributo (o el fundamento de la imposición) en el sentido de que **si lo que se quiere gravar desde el punto de vista económico es el**

consumo (aunque formalmente se haga configurando como hecho imponible la fabricación, imponiendo al fabricante la obligación de repercutir), es lógico que el tipo aplicable sea el vigente en el momento de la salida de fábrica, que está más próximo al momento del consumo. Ello es especialmente así en un tributo de marcada finalidad extrafiscal, que pretende incidir en las conductas de los ciudadanos, pues tal incidencia sería mucho menor si, por ejemplo, un incremento del tipo que grava el tabaco no se aplicase hasta que se agotan las existencias en la fábrica o depósito fiscal.

Desde esta perspectiva, la solución a la que se llega el Tribunal Constitucional resulta acertada, pero no en el sentido de que no suponga ninguna retroactividad la aplicación de un nuevo tipo de gravamen a los productos que han salido de fábrica con posterioridad a la entrada en vigor de una modificación normativa, aunque hayan sido fabricadas con anterioridad. Pues la afirmación de que, con la fabricación, "el hecho imponible no se había realizado íntegramente y los efectos jurídicos no se habían agotado", debe matizarse en el sentido de que el hecho imponible (que es un hecho instantáneo, y no periódico, como erróneamente afirma el Tribunal) se ha realizado materialmente, si bien no ha nacido todavía la obligación, porque no se ha producido el devengo.

Lo dicho hasta ahora confirma el acierto del art. 21.1 de la nueva Ley, al guardar silencio sobre la determinación de la norma aplicable, problema que se resuelve en el artículo 10.2, según el cual, salvo que se disponga otra cosa, las normas tributarias no tendrán efectos retroactivos (excepto en materia de sanciones y recargos) y se aplicarán "a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento".

Por tributos "sin período impositivo" hay que entender obviamente los llamados tributos instantáneos, como rezaba el anteproyecto, con una expresión a mi juicio más correcta, que el Consejo de Estado dijo no comprender, y probablemente por ello fue modificada en el texto remitido a las Cortes.

Por tanto, **si no se dice otra cosa, la norma aplicable es la vigente en el momento del devengo, en los tributos instantáneos, y la vigente al inicio del período impositivo, en los tributos periódicos.**

Como ya se ha dicho, ello supone, respecto a los impuestos especiales (que son tributos instantáneos), establecer como regla general una mínima retroactividad (en cuanto que el tipo vigente en el momento de salida de fábrica se aplicará a productos ya fabricados y, por tanto, a hechos imponibles ya realizados). Pero, como se ha dicho, tal retroactividad en los impuestos especiales resulta siempre compatible con la Constitución; además, venía existiendo desde 1982 (si bien a partir de ahora no será ya necesaria norma expresa) y resulta más coherente incluso con la naturaleza y finalidad de estos tributos.

Conferencias y comunicaciones presentadas

LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de la Universidad de Murcia.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

Esquema de la Conferencia:

1. ANTECEDENTES

- La LGT de 1963: Características del Procedimiento
- El sistema tributario entonces vigentes
- La Administración Tributaria y su relación con los contribuyentes

2. LA EVOLUCION DEL SISTEMA TRIBUTARIO

- La Constitución española y la reforma de los 70-80
- La generalización de las autoliquidaciones
- El tratamiento de la información tributaria
- La informática y el control de los datos declarados

3. LA “ESQUIZOFRENIA DE LA VIEJA LGT

- El desajuste entre el sistema tributario y el procedimiento de la LGT
- Las reformas concretas de la LGT

4. LOS OBJETIVOS Y NECESIDADES DE LA NUEVA LGT EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS:

a) La posición de las partes en el procedimiento de aplicación de los tributos:

- La colaboración social en la aplicación de los tributos
- Los deberes de información
- El carácter reservado de los datos

b) Las reglas de juego procedimentales:

- Las fases de los procedimientos tributarios
 - a. La iniciación del procedimiento

- b. La liquidación tributaria
- c. La obligación de resolver y los plazos
 - La prueba en los procedimientos de aplicación
 - Las notificaciones
 - Otras cuestiones
- c) La simplificación de la aplicación del sistema tributario
 - El deber de información y asistencia de la Administración Tributaria
 - El régimen de consultas tributarias
 - La publicación de resoluciones
 - Otras cuestiones
 - La asistencia al obligado en el cumplimiento de sus obligaciones formales
 - La incidencia de las nuevas tecnologías
- d) La articulación y regulación concreta de los distintos procedimientos de gestión:
 - El procedimiento “clásico de declaración
 - El procedimiento de autoliquidación
 - El procedimiento de verificación de datos
 - El procedimiento de comprobación de valores
 - El procedimiento de comprobación limitada
- e) La delimitación de competencias de los distintos órganos de la Administración tributaria en los distintos procedimientos de aplicación de los tributos

5. CONCLUSIONES

PRINCIPALES MODIFICACIONES RELATIVAS AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

José Manuel Almudí Cid. Profesor Ayudante-Doctor de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) ha puesto fin a una prolongada regulación normativa de la deuda tributaria que había despertado importantes críticas, tanto desde una perspectiva doctrinal como jurisdiccional, por la identificación realizada por el legislador de los diferentes componentes de la deuda tributaria. A novedades plausibles, como es la eliminación de las sanciones tributarias del concepto de deuda tributaria, se une la incorporación del artículo 59 de la LGT, que no tiene parangón en la normativa legal anterior y que guarda relación con el todavía vigente artículo 44 del Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) de 1990.

Dicho precepto lleva a cabo una enumeración de las distintas causas de extinción de la deuda tributaria, dejando el camino abierto para que, a través de normas con rango de ley, puedan establecerse otras vías diversas de extinción de las obligaciones. De este modo, las vías de extinción de la deuda tributaria que se fijan por el legislador son el pago, la prescripción, la compensación o condonación, haciéndose asimismo referencia a lo previsto en la normativa aduanera y en otras leyes (*v. gr.*: legislación concursal).

Las siguientes páginas están dedicadas en exclusiva al análisis del pago de la deuda tributaria, si bien debe tenerse presente que las restantes vías de extinción también presentan importantes variaciones con respecto a la regulación anterior.

A) Las formas de pago

El artículo 60 de la LGT presenta como principal novedad la referencia expresa al pago en especie. Asimismo, se hace referencia, también de forma novedosa, a la posibilidad de efectuar el pago a través de medios telemáticos, electrónicos e informáticos, que ya se venían admitiendo, si bien no figuraban en la LGT del año 1963.

De este modo, el carácter didáctico y reglamentista de la nueva LGT se pone de manifiesto al incorporarse al texto legal los medios de pago que ya estaban previstos en el RGR de 1990: pago en efectivo, pago mediante efectos timbrados y pago en especie. Por lo que se refiere al primero de ellos, el Proyecto de RGR regula, en su artículo 16, la legitimación, el lugar y las formas de pago admitidas en materia tributaria. Dicho precepto sigue la línea marcada por el artículo 18 del RGR de 1990, admitiéndose la posibilidad de pago por un tercero, siempre que al

órgano de recaudación no le conste con carácter previo y de forma fehaciente la oposición del deudor.

La regulación de la legitimación para recibir el pago, así como el lugar donde es posible realizarlo, tampoco ha experimentado variaciones significativas en el proyecto del RGR. No obstante, se ha aprovechado para incorporar a dicho texto aquellos medios de pago a los que hacen referencia las Órdenes Ministeriales de 16 de octubre de 1992 y de 28 de diciembre de 2000. De este modo, la deuda tributaria podrá extinguirse, junto al empleo de dinero de curso legal, a través de la utilización de cheques, tarjetas de crédito y de débito, transferencia bancaria, domiciliación bancaria y cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

B) El momento del pago

El apartado primero del artículo 61 de la vigente LGT establece que las deudas en efectivo se consideran pagadas «cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión». Su redacción procede a aclarar una de las cuestiones más controvertidas sobre la materia, como es el ingreso a través de entidades colaboradoras, cuando, por causa no imputable al obligado, no se realiza el pago en el momento oportuno.

No existen cambios relativos al pago mediante efectos timbrados. Sin embargo, se hace referencia, de forma novedosa, al pago en especie, remitiéndose la cuestión a lo previsto por el desarrollo reglamentario.

El pago podrá producirse en cualquier momento anterior a la adjudicación de los bienes en el procedimiento de apremio, que deberá incluir la deuda tributaria y las costas derivadas del citado procedimiento, según determina el artículo 172.4 de la LGT.

C) Los plazos para el pago

Los plazos para el pago se regulan en el artículo 62, incorporando a la LGT normas que anteriormente se recogían, de forma dispersa, en el RGR.

- El plazo de pago de las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación se establecerá en su normativa específica, sin que, a mi juicio, resulte precisa su incorporación en una norma con rango de ley.

- El plazo voluntario correspondiente a las deudas resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración se amplía en quince días respecto a los plazos contemplados en el artículo 20 del RGR.

- Para los tributos de notificación colectiva y periódica, se establece un plazo para que aquellas que no tengan establecido otro diferente en sus normativas

reguladoras. De haberse mantenido la regulación contenida en el proyecto de ley se hubiera impedido en los tributos gestionados en virtud de este sistema el cambio del período de pago, en la medida que es un sistema propio de los tributos locales. No obstante, en el trámite parlamentario se incorporó una norma que admite que por vía reglamentaria la Administración competente pueda modificar el citado plazo, con la única exigencia de que el mismo no pueda ser inferior a dos meses.

- Las deudas que deben abonarse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de realización del hecho imponible, salvo que se disponga otra cosa en su normativa específica.

- Una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio se establece un nuevo plazo de pago. El plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT coincide con el contemplado en el artículo 108 del RGR de 1990. Si se paga en el plazo señalado dicho recargo será del 10%.

- El plazo de pago de las deudas aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior será el establecido en su propia normativa.

D) La suspensión del ingreso de la deuda sin presentación de garantías

Los apartados séptimo y octavo del artículo 62 regulan, con una ubicación sistemática criticable, dos supuestos novedosos en los que se prevé la suspensión del ingreso de determinadas deudas tributarias, sin que se precise la aportación de garantías. En primer lugar, el apartado séptimo ha previsto la suspensión del ingreso de la deuda tributaria en los casos en los que otro obligado le ceda un crédito que tenga su origen en una declaración, autoliquidación o comunicación de la que resulte una cantidad a devolver. Dicha cesión se realiza a los efectos de la cancelación de la deuda tributaria cuya suspensión se pretende, de tal modo que ambas deudas serán objeto de compensación.

En segundo lugar, el apartado octavo regula un nuevo supuesto de suspensión del ingreso que opera en los casos en que se compruebe que por la misma operación se haya satisfecho a la misma u a otra Administración una deuda tributaria, o se haya soportado la repercusión de otro impuesto que resulta incompatible con la deuda exigida. Además, en los casos de cuotas repercutidas es preciso que el contribuyente no tenga derecho a la deducción del importe soportado indebidamente.

Esta norma requiere la aplicación de dos impuestos incompatibles a la misma operación, siendo indiferente que su gestión y recaudación corresponda a la misma u a otra Administración. Asimismo, no tiene por qué coincidir la identidad de los sujetos pasivos a los que se les gira la liquidación, dado que basta con que *por la misma operación se hubiese satisfecho una deuda tributaria derivada de un tributo incompatible*. Esta regulación está pensada, fundamentalmente, para los

supuestos en los que se haya pagado el ITPYAJD o se haya repercutido el IVA y se practique una segunda liquidación por el otro impuesto y en relación con la misma operación, si bien conviene tener presente que no resuelve todas las controversias que pueden suscitarse como consecuencia de la especial relación entre ambos tributos.

La referencia de la LGT tanto a tributos incompatibles como a diversas Administraciones permitiría extender su efectos, asimismo, a aquellos supuestos de colisión entre IRPF y el ISD, así como en aquellos casos en las que la exigencia de un mismo tributo por dos o más Administraciones obedece a una diferente valoración del elemento espacial o subjetivo del hecho imponible. Estos supuestos resultarán cada vez más frecuentes como consecuencia de la actual configuración del poder financiero de las Comunidades Autónomas que, en los últimos años, han incorporado a sus recursos tributarios una parte, cada vez más significativa, de los ingresos procedentes de los tributos estatales.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003, el ingreso de la segunda liquidación se debía producir de forma inmediata en los plazos establecidos para ello, debiendo solicitar la devolución del impuesto satisfecho en primer lugar a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Si no se estuviera de acuerdo con la segunda liquidación, el contribuyente debía presentar el oportuno recurso contra ésta, aportando la correspondiente garantía para poder suspender la ejecución de la liquidación.

Con la nueva LGT, se producirá la suspensión automática del ingreso, sin necesidad de aportar garantía, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 62.8 de dicha ley, con lo que el pago se va a diferir hasta el momento en que se resuelvan todos los recursos que hayan podido interponerse por el obligado tributario (devolución de ingresos indebidos o recursos contra la liquidación según los casos). Con esta norma se evita, pues, que el sujeto que ha satisfecho una deuda tributaria por una determinada operación se vea obligado a satisfacer una segunda liquidación correspondiente a la misma, o a soportar los indeseables gastos de un aval que, de acuerdo con la normativa en vigor, no siempre sería compensable, pues es posible que los tribunales confirmasen la validez de la segunda liquidación.

Según se desprende del último párrafo del artículo 62.8, en ocasiones, el contribuyente no se verá obligado a realizar ingreso alguno, dado que serán las Administraciones tributarias implicadas las encargadas de compensar las deudas tributarias incompatibles.

E) La imputación de pagos

En materia de imputación de pagos no se han producido novedades sustanciales. El problema de la imputación de pagos surge cuando un mismo

sujeto es deudor de varias deudas con la misma Administración y el pago sólo alcanza a parte de la misma. El artículo 63 de la LGT mantiene el principio de la autonomía de las deudas tributarias en términos similares a la normativa anterior. Al igual que en ella, en la nueva ley dicho principio se materializa de forma diferente en la fase de ejecución patrimonial. Así, con carácter general, se establece el principio de libertad de imputación, la que ya hacía referencia el artículo 62 del RGR. Ello supone, por ejemplo, que aunque se tengan deudas anteriores en ejecutiva, el obligado tributario puede pagar la nueva en periodo voluntario. En consecuencia, la única novedad en este aspecto es la incorporación del principio general de imputación a la ley.

Distinto es el criterio en los casos de ejecución forzosa, en cuyo caso se extinguirá la deuda más antigua, principio que resulta aplicable tan solo respecto a aquellas deudas que hayan sido objeto de acumulación en la misma providencia de embargo. Como complemento de los anteriores criterios se establece en el artículo 63.2 que «el cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto», principio ya recogido en la ley de 1963.

F) La consignación del pago

En esta materia no existen prácticamente variantes en la nueva LGT respecto a la anterior regulación. Debe tenerse presente que, aunque la consignación no es, en realidad, un medio de pago, produce los mismos efectos liberatorios cuando el órgano recaudador no haya admitido el pago de forma indebida o por causa de fuerza mayor. Asimismo, la consignación tiene efectos suspensivos de la ejecución del acto en caso de reclamación o recurso, produciéndose a través de dicho mecanismo los mismos efectos que mediante el afianzamiento de la deuda tributaria con aval bancario o garantía.

G) El aplazamiento y el fraccionamiento en el pago

El aplazamiento y el fraccionamiento del pago se regula por la nueva LGT en su artículo 65. El presupuesto que determina la concesión del aplazamiento o del fraccionamiento en el pago no plantea diferencias importantes con relación a la anterior ley, requiriéndose, a estos efectos, que la situación económico financiera impida al obligado tributario, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos, con independencia de que la deuda se encuentre en periodo voluntario o ejecutivo. En consecuencia, sólo se concederá un aplazamiento o un fraccionamiento en el pago a un contribuyente que sea solvente pero que se encuentre ante dificultades transitorias de tesorería que le impidan el pago.

El apartado segundo mantiene los supuestos en los que la deuda tributaria no puede ser objeto de aplazamiento en términos similares a los previstos en el

artículo 49 del RGR de 1990. En primer lugar, las deudas tributarias cuya exacción se realice mediante efectos timbrados, dadas las características de este medio de pago. En segundo lugar, las deudas correspondientes a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo resultarán aplazables en los supuestos previstos por la normativa tributaria. En este sentido ha de señalarse que el artículo 25.3 del Proyecto de RGR señala que las deudas derivadas de retenciones o pagos a cuenta podrán aplazarse o fraccionarse cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la actividad económica, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

El apartado tercero establece que las deudas tributarias deben garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de la LGT, si bien se concede la dispensa de garantías en determinados supuestos (art. 82.2).

El apartado cuarto se encarga de reiterar lo que ya señalado por el artículo 26 de la LGT, al establecerse que cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso y no el interés de demora tributario, por lo que no se aplica el incremento del 25% respecto del interés legal.

Por otra parte, en estos casos se excepciona la regla general establecida en el artículo 26.4 LGT, según la cual no se va a exigir el interés de demora desde que la Administración incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos establecidos por la ley para dictar resolución. De este modo, cuando se incumplan los plazos para resolver un aplazamiento o un fraccionamiento, esta norma no se aplicará, por lo que, a pesar de que transcurra el plazo máximo de resolución, el interés de demora se devengará hasta el momento del pago efectivo.

El apartado quinto establece las consecuencias de una solicitud de aplazamiento, tanto si la deuda tributaria se encuentra en periodo voluntario como en período ejecutivo. Si la presentación tiene lugar en periodo voluntario, impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora. Se mantiene así el criterio contenido en los artículos 51.6 y 56.1 del RGR de 1990.

Por su parte, las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. Este criterio ya se establecía en el artículo 51.1 b) del Reglamento General de Recaudación. En tales casos la Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento durante la tramitación de aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, se establece como novedad la obligatoriedad de que se suspendan las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o

fraccionamiento. Hasta ahora se establecía una mera posibilidad de paralizar tales actuaciones de enajenación hasta la resolución del aplazamiento, sin que se señalara el criterio en virtud del cual la Administración podría decidir entre continuar o paralizar tales actuaciones.

LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS

Rosa María Galán Sánchez. Profesora titular de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

La caducidad, junto con la prescripción, son dos instituciones de nuestro derecho que pretenden reaccionar ante la inactividad de los sujetos que intervienen en las respectivas relaciones jurídicas. Se trata, en definitiva, de fijar un plazo que delimite el período de tiempo en el que puede llevarse a cabo una actuación. Todo ello con la única o principal preocupación se garantizar la seguridad jurídica.

Ese plazo puede tener efectos hacía atrás, provocando la pérdida de lo que se tenía –prescripción extintiva-, o hacía adelante, provocando la pérdida de lo que se podría alcanzar –caducidad-¹.

Así como la prescripción es una institución con unos plazos amplios, rigurosos y, a veces, interruptivos, la caducidad presenta unos caracteres que la hacen flexible y acomodada a las exigencias de los derechos del contribuyente y que, en el ámbito del derecho administrativo, ha servido para equilibrar las potestades administrativas y los derechos de los administrados.

A pesar de la claridad conceptual en la distinción de una y otra institución, la aplicación fáctica de las mismas se diluye cuando el legislador las incorpora a los distintos textos legales. Ello es debido, básicamente, en mi opinión a que, por lo que se refiere al ámbito tributario, se ha producido cierta timidez a la hora de incorporar ciertos principios y derechos que ya se aplican en derecho administrativo, sobre todo, a partir de la aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAP-PAC). La incorporación en esta norma general de una disposición adicional 5ª, que excluía expresamente de su ámbito a los procedimientos tributarios, y la existencia de un precepto expreso en la LGT de 1963, recientemente derogada, que impedía la caducidad del procedimiento, a pesar del retraso injustificado de la administración en resolver (art. 105), han propiciado que el derecho tributario se viera privado de la incorporación de esta institución, la de la caducidad, que, como he dicho antes, equilibra las potestades de la administración y del ciudadano en torno a la relación jurídica tributaria y su aplicación.

¹ Morillo Méndez, A.: “El juego de los distintos tipos de caducidad y de la prescripción extintiva en los procedimientos tributarios”, **Gaceta Fiscal**, núm. 220, pág. 26 y ss.

No fue hasta la promulgación de la Ley 1/1998, de 1 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC) que se empezó a incorporar tímidamente esta institución en los procedimientos tributarios, singularmente en el procedimiento inspector y en el sancionador, con distintos alcance y efectos.

Esta incorporación de la institución de la caducidad tuvo su origen en determinados pronunciamientos jurisprudenciales, que significaron un hito en nuestro sistema, al venir a establecer que la caducidad era plenamente aplicable a determinados procedimientos, a pesar de lo establecido por el art. 105.2 de la LGT de 1963. Entre ellos, cabe citar, la STS de 24 de febrero de 2001, referida al procedimiento inspector, a la que siguió, entre otras, la de 4 de julio de ese mismo año.

Pero será, sin duda, la STSJ de Valencia, de 19 de julio de 2002 la que empieza el camino que va a posibilitar la incorporación al ámbito tributario de los preceptos de la LRJAP-PAC, en lo que se refiere a la caducidad de los procedimientos. En este camino resulta trascendental la STSJ de Valencia de 4 de noviembre de 2002.

Después de este periplo legislativo y jurisprudencial, la promulgación de la LGT, mediante la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, no podía ignorar esta situación y ha venido a incluir un precepto general según el cual la administración tiene obligación de resolver y notificar al contribuyente una resolución expresa, salvo que el procedimiento termine de modo anormal, circunstancia que tendrá lugar cuando se produzca la caducidad.

No obstante la mención expresa de la caducidad en los preceptos que regulan cada uno de los procedimientos, debemos poner de manifiesto que el avance que ha supuesto esta medida no es todo lo amplio que podría ser. En efecto, el legislador tributario ha incorporado a la LGT vigente, más que el instituto de la caducidad, algunos de los efectos que esta produce en los procedimientos en los que se aplica. Sólo en el supuesto del procedimiento sancionador, la caducidad aparece en toda su extensión, sin que sea unánime la opinión acerca del acierto de esta medida.

Siguiendo la construcción doctrinal de Caballero Sánchez¹, podemos distinguir entre caducidad-carga y caducidad-perención. La primera se produce cuando el administrado reacciona en plazo ante una actuación ilegal de la Administración que le afecta. La segunda consiste en la frustración de un derecho por falta del oportuno impulso de un cauce de defensa, legal o reglamentariamente abierto.

La caducidad-carga, que afecta a la posibilidad de abrir un procedimiento, se caracteriza por la exigencia normativa de realizar en un plazo muy breve una

¹ **Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo**, Mac Graw-Hill, Madrid, 1999.

actuación concreta y tiene un efecto extintivo radical de la facultad no ejercitada; además, se aprecia de oficio y tiene efectos de término de la suspensión del cómputo de la prescripción.

Por el contrario, la caducidad-perención se produce en un procedimiento abierto y no permite, cuando se produce, su continuación. Su finalidad es asignar seguridad a un procedimiento, ya que permite que se dé por terminado cuando quien lo promueve pierde interés en el mismo, circunstancia que se deduce del dato objetivo de la falta de actuaciones. Generalmente, se reconoce como rasgo esencial de este tipo de caducidad la necesidad de que exista una declaración administrativa formal de carácter constitutivo, de tal modo que, mientras esta no se produzca, el interesado puede evitarla mediante su actividad. Por el contrario, si el procedimiento ha sido iniciado de oficio y puede ser susceptible de producir efectos desfavorables a los interesados, la caducidad opera automáticamente. Debe, por tanto, ser declarada de oficio y cualquier actuación posterior es nula. Sin embargo, si en estos casos, la resolución puede producir efectos positivos en los interesados, el término lleva consigo el silencio negativo, salvo disposición expresa en contrario. En definitiva, esta caducidad-perención es un modo anormal de terminación de los procedimientos, cercano al desistimiento.

En materia tributaria, por el influjo de la jurisprudencia antes citada, se ha venido hablando de un tercer tipo de caducidad, que se produciría en un procedimiento ya iniciado cuando se produzca la inactividad del mismo por un periodo de tiempo determinado, señalado en la norma. En este caso, el efecto consiste en la falta de interrupción de la prescripción extintiva producido con el inicio del mismo. Se trataría de la caducidad de la acción (STS de 21/09/2002). En mi opinión, no nos encontramos aquí ante un tipo de caducidad autónomo, sino ante uno de los efectos que la misma produce, sea cual sea el tipo de caducidad de que se trate. Junto a este efecto, la actual LGT ha reconocido otros, como son la consideración de las declaraciones presentadas fuera de plazo como espontáneas, lo que evita la imposición de sanciones, en todo caso, y conlleva la exigencia de los recargos correspondientes, regulados en el art.27.1 LGT.

Sin embargo, esta regulación no implica que las actuaciones realizadas en un procedimiento caducado, así como los documentos obtenidos y otros elementos de prueba dejen de tener validez y puedan ser utilizados como medio de prueba en otros procedimientos (art. 104.5 LGT).

Esta limitación de los efectos de la caducidad-perención tal como se define arriba, es la que me permite concluir que la institución no se ha plasmado en nuestro ordenamiento tributario. Una única excepción parece encontrarse en el procedimiento sancionador, donde el art. 211.4 de la LGT establece que “la declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador”.

Esta disposición ha sido criticada por algún sector doctrinal¹, ya que se entiende que nada debiera impedir el inicio de un nuevo procedimiento, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. Aduce este autor que la caducidad del procedimiento implica su desaparición del mundo jurídico, por lo que no hay vulneración del principio de *non bis in idem*, ya que no ha existido. No puedo más que estar de acuerdo con dicha apreciación. El principio penal citado tiene sus efectos en el ámbito de la sanción, pero en el caso que comentamos, ni siquiera ha existido el procedimiento que ha devenido caduco por el transcurso del plazo establecido.

Continúa este autor señalando que, en su opinión, la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento no proviene de la aplicación del precepto comentado, sino de lo dispuesto en el art. 209.2 que lo impide si han transcurrido tres meses desde que, terminado un procedimiento de gestión, no se ha procedido a notificar la liquidación al contribuyente.

En cualquier caso, está claro que el legislador sólo ha incorporado a la nueva LGT algunos de los efectos clásicos de la caducidad, lo que resulta una novedad plausible, teniendo en cuenta las limitaciones contenidas en la norma derogada. Tal vez este sea el camino para que las garantías de los administrados, reconocidas ya en la norma general administrativa vaya calando definitivamente en el ámbito tributario.

¹ Martínez Giner, L.A.: “La caducidad de los procedimientos en la nueva Ley General Tributaria”, **Q.F.**, núm. 11, 2004.

EL NUEVO RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

Amparo Grau Ruiz. Profesora Contratada-Doctora de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

La consulta tributaria sirve a la seguridad jurídica y a la justicia tributaria, en un contexto de complejidad normativa, y es de gran utilidad si está debidamente institucionalizada¹. Esta afirmación es especialmente cierta tras fomentar la participación de los ciudadanos en la aplicación de los tributos, ya que se hace necesario un mecanismo que les aporte seguridad jurídica. Por ello, en la actualidad, la consulta se encuadra en el marco de los procedimientos de información y asistencia a los obligados tributarios. Básicamente consiste en una petición que se realiza a la Administración para que se pronuncie sobre una materia tributaria que afecta a quien la realiza².

El afán por regular la consulta se conoce en nuestro país desde antiguo. En un primer momento, fue prevista únicamente para algunos tributos específicos y, posteriormente, para todos ellos³. Con el paso del tiempo, uno de los aspectos más discutidos y variados en la regulación ha sido el relativo a su configuración con carácter vinculante o no⁴. Obviamente, la decisión sobre su valor y el alcance

¹ Como indica el Profesor Ferreiro Lapatza “una de las herramientas fundamentales para proporcionar a los administrados contribuyentes un más alto grado de seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de la complicada normativa tributaria” (LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero Español, Derecho Tributario: parte general, 23ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, p. 144).

² MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, 15ª edición, Tecnos, Madrid, 2004, p.186-188.

³ En concreto, desde la Ley de 26 de julio de 1922. A partir este antecedente, la evolución normativa pasó por algunas normas particulares en los Impuestos del Timbre y de Derechos reales, para después generalizarse y aplicarse a todos los tributos del sistema en 1963.

⁴ En 1963 con carácter general no eran vinculantes. Tan sólo el Decreto 16/1959, de 27 de julio, regulador de la inversión de capital extranjero en empresas españolas, autorizaba al Ministro para establecer un procedimiento de calificación anticipada de hechos imposables con los mismos efectos que una contestación vinculante, que se aprobó mediante el Decreto 3274/1971, de 23 de diciembre. El Decreto-Ley 13/1975, de 17 de noviembre, estableció el efecto vinculante de las consultas de manera general. La reforma de la Ley 10/1985, de 26 de abril, fijo su carácter no vinculante, salvo para inversiones de capital extranjero en España, para evitar abusos de los contribuyentes y salvaguardar principio de legalidad en la aplicación de los tributos. Posteriormente la Ley 25/1995 introdujo varios supuestos vinculantes. En 2003, de 2.556 contestaciones evacuadas por el Ministerio (excluyendo las que no entran en el fondo), sólo 159 fueron vinculantes.

de sus efectos es una decisión política¹, que puede variar en cada país y momento histórico². Pero debe tenerse bien presente que los efectos no vinculantes de la respuesta administrativa han sido muy criticados doctrinalmente por el grado adicional de incertidumbre que comportan y porque si nos encontramos frente a una manifestación concreta del poder de interpretación, sus efectos tendrían que ser siempre plenos para no restar dignidad a esta figura. Desde 2004, con la entrada en vigor de la nueva LGT, la contestación a la consulta será siempre vinculante, con independencia de la materia sobre la que verse, también para los que estén en misma situación que el consultante.

Si la consulta sirve a la seguridad jurídica, sus efectos deberían ser generales, sin discriminación alguna. En esta línea, la posición mantenida por la Administración en la contestación deberá aplicarse a cualquier obligado tributario, siempre que se encuentre en la misma situación que quien elevó la consulta³. Se extienden los efectos a terceros, distintos del autor de la consulta, “siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicha contestación a la consulta”. No obstante, esta identidad no puede entenderse en términos absolutos -al menos identidad en lo subjetivo no puede haber-, porque una interpretación extrema puede violentar el principio de igualdad tributaria. Con esta generalización se intenta garantizar la unicidad de criterios de la Administración tributaria, no sólo frente al consultante, sino también frente al resto de los obligados tributarios.

Por lo general, la nueva regulación es bastante similar a la del anterior artículo 107 de la Ley 230/1963, General Tributaria y a la del artículo 8 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente⁴. Subsisten las especialidades propias en el ámbito aduanero, en cuanto a competencia, procedimiento y efectos de las contestaciones, que se regulan en el Código Aduanero Comunitario⁵.

¹ Puede tratarse de la llamada efectividad o efectualidad máxima (en todos los aspectos de la consulta, para cualquier solicitante y actividad económica), o del mero impedimento de efectos desfavorables (no imponer sanciones, ni exigir intereses de demora), si se actúa según la contestación.

² La Sentencia del TJCE de 8 de abril de 1992, As. C-371/90, Beirafrio Indústria de Productos Alimentares Lda. ha señalado que corresponde a la legislación de cada Estado miembro determinar si las consultas son o no vinculantes, así como el órgano competente para pronunciarse y la forma en que el interesado debe plantearlas. La ausencia de vinculación no contraría las normas comunitarias.

³ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; POVEDA BLANCO, F.: Derecho Tributario, 9ª edición, Thomson- Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 109-110.

⁴ LDGC resaltó su función como medio de información y asistencia a los contribuyentes, artículo 8 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero –ya derogado por la disposición derogatoria única 1 b) de la LGT-. AAVV: Guía de la Ley General Tributaria, 1ª edición, CISS, Valencia, 2004, p. 193-197.

⁵ Artículos 11 y 12 del Reglamento del Consejo de las Comunidades Europeas 2913/1992, de 12 de octubre, por el que se aprueba el CAC.

Los obligados tributarios disponen de la facultad de solicitar a la Administración que se pronuncie sobre los puntos normativos que puedan suscitar dudas, en particular sobre el régimen jurídico, la calificación o clasificación tributaria aplicable a determinadas operaciones o situaciones (por ejemplo, sobre el tipo de gravamen aplicable en el IVA)¹. Esta formulación ya tradicional se ha mantenido, a pesar de las críticas doctrinales por tratarse de una expresión confusa². Sin embargo, de ella se desprende que el objeto potencial de las consultas es muy amplio y puede referirse a cualquier hecho tributario o duda en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Así pues, la contestación a una consulta puede fácilmente entenderse como una forma de interpretación individualizada y rogada³. Esta opinión cualificada o interpretación autorizada de las normas tributarias puede recaer sobre cuestiones de hecho o de Derecho. Dado que consiste en una manifestación de juicio de la Administración sobre la aplicación de los tributos a un supuesto de hecho concreto, a solicitud de un sujeto de Derecho, se diferencia claramente de las disposiciones interpretativas o aclaratorias⁴. En este sentido, se suele distinguir entre dos sistemas de interpretación administrativa: general o singular.

Sin embargo, la DGT en ocasiones adopta resoluciones de ámbito general para difundir en el BOE los criterios de interpretación fijados en las consultas cuando su número y homogeneidad así lo aconsejan (por ejemplo, la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, sobre cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y su tratamiento en el IVA). Cada vez es más difícil distinguir este tipo de resoluciones, ahora mismo, en particular, de la consulta general con efectos para terceros. Quizás convendría que la Ley se refiriese a ellas expresamente o reconducirlas a Órdenes del Ministro de Economía y Hacienda.

¹ PÉREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 14ª edición, Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, p. 207-208.

² AAVV: Ley General Tributaria (Ley 58/2003), Comentarios y casos prácticos, REAF-CEF, Madrid, 2004, p. 371-397.

³ CALVO ORTEGA, R.: Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General, 8ª edición, Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, p. 99 –103. Aunque se haya pretendido en alguna ocasión configurarla como una manifestación del derecho de petición, parece haber consenso en que es un instrumento para conocer la interpretación administrativa de una norma tributaria.

⁴ Las diferencias con respecto a la orden ministerial, regulada en el artículo 12.3 de la LGT, estriban en que ésta es una declaración abstracta, la iniciativa es administrativa, se publica, la dicta el Ministro “de forma exclusiva” y resulta de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria (también a los TEAs). Por el contrario en la consulta, se trata de un caso concreto, a solicitud del obligado, se notifica al consultante (aunque se difundan periódicamente según el artículo 86), la competencia corresponde a la DGT y vincula sólo a los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

En principio, pueden formular la consulta los obligados tributarios. De ahí que quepa referirse a todos los que se recogen en el artículo 35 de la LGT. Baste destacar que se incluyen los entes sin personalidad, quienes han de cumplir obligaciones formales, los representantes legales o voluntarios (previstos respectivamente en los artículos 45 y 46 de la LGT), los residentes o no residentes, etc. Incluso cabe postular que este requisito subjetivo se cumpliría igualmente si el consultante deviene obligado tributario después de formular la consulta. Por otra parte, debe subrayarse la posibilidad que tiene el ciudadano de plantear una consulta sobre situaciones activas, cuando es titular de ciertos derechos a ejercitar.

En cualquier caso, se exige un interés legítimo en quien formula la consulta, bien directo en las individuales, bien indirecto en las colectivas¹. La Ley limita las consultas a la situación que en cada caso corresponda al consultante. En consecuencia, debe preguntarse por la posición jurídico tributaria propia, o la de terceros en la medida en que le afecte.

Se admiten las consultas colectivas o corporativas, que habrán de estar referidas a la tributación de los miembros de la correspondiente organización. En principio, si se tiene en cuenta la finalidad de la norma, deberían referirse a aspectos derivados de aquella característica que les hace pertenecer a la misma y no a las obligaciones tributarias que afecten la entidad como persona jurídica. Ahora bien, la Ley tampoco impide de forma explícita que se formulen consultas relativas a la tributación personal de los colegiados o asociados. Las contestaciones dadas a estos agentes e interlocutores sociales, también tendrán carácter vinculante para la Administración².

Este planteamiento corporativo o asociativo tiene una legitimación plausible, por el hecho de representar intereses sectoriales de un círculo de sujetos predeterminado, cuando, con frecuencia, muchos sujetos prefieren una consulta no individualizada. Tal vez cabría facilitararlo, exigiendo para la formulación de consultas una mayoría por debajo de la mayoría normal para la adopción de acuerdos. Desde luego, por el momento, ha de reconocerse que sin gran dificultad podría ya incluirse a estos colectivos entre las categorías existentes de obligados tributarios.

¹ Por ello, no cabe plantear consultas puramente abstractas o teóricas no referidas a un caso concreto. Éstas y las anónimas no serán contestadas. En el año 2003, 400 fueron rechazadas por estas causas.

² En el pasado, el Dictamen del Consejo de Estado de 11 de diciembre de 1996 desaconsejó este modo de proceder, porque la contestación afectaba a un conjunto de individuos o entidades cuya situación tributaria no tiene por qué ser idéntica.

A pesar de que se añaden las asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad¹, la Ley sigue estableciendo una enumeración cerrada y contempla la posibilidad de formular consultas colectivas en el caso de colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como las federaciones que las agrupen. Compartimos a este respecto las voces críticas que han reclamado la inclusión de las asociaciones en general (no sólo las de consumidores y discapacitados). Por su utilidad, debería tratarse de una regulación lo más amplia y flexible posible. También podría abrirse la consulta a operadores jurídicos (abogados, asesores...), lo que redundaría en mejor aplicación del Derecho.

En la nueva regulación se han unificado los requisitos exigibles y se han establecido límites precisos que se han de respetar si se quiere que la Administración quede vinculada por su contestación. Existe, en este sentido, un requisito temporal: el carácter previo de la consulta. La oportunidad de la consulta (entendida como momento en que ha de realizarse para que tenga efectos favorables para el consultante) se juzga dependiendo de su antelación con respecto a determinados hechos tributarios. De este modo, la consulta habrá de plantearse antes de que finalice el plazo para el cumplimiento de las obligaciones o para el ejercicio de los derechos (o también antes de que finalice el de presentación de declaraciones o autoliquidaciones²). Esta presentación en plazo de la consulta es un requisito de admisibilidad. Si la consulta se formula “extemporáneamente”, la Administración tributaria deberá archivarla, por la imposibilidad de subsanar tal incumplimiento. La imposibilidad de presentar consultas sobre obligaciones o derechos cuyo plazo de cumplimiento ya ha vencido también es coherente con la función de la consulta. Aunque cabría cuestionarse si puede el obligado formular consulta sobre una obligación ya cumplida para, en su caso, presentar declaración complementaria y regularizar su situación voluntariamente, pues tal vez esta conducta sí debería incentivarse.

La presentación de la consulta no interrumpe el plazo de que se trate. Si la consulta se presenta con posterioridad, la contestación no surtirá efecto inmediato respecto de los procedimientos ya iniciados. Formulada en plazo, cuando la consulta contemple cuestiones relacionadas con un procedimiento, recurso o reclamación iniciados con anterioridad, se admite y tramita, pero la contestación no será vinculante.

¹ Interesa resaltar la coherencia con la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad.

² Por ejemplo, las consultas referidas al IRPF de 2004 pueden presentarse hasta 1 de julio de 2005, último día para presentar la autoliquidación. Si se refieren al IS, hasta el 25 de julio del año siguiente, pues es por regla general también el último día para presentar la autoliquidación.

La Administración tributaria debe contestar en seis meses, plazo de resolución que ya se estableció en la legislación anterior de manera expresa para las consultas vinculantes, y que la mayoría de la doctrina entendía aplicable también a las consultas no vinculantes, por aplicación supletoria del artículo 23.1 de la LDGC.

El incumplimiento de este plazo no implica la aceptación por parte de la Administración de la posible interpretación defendida por el consultante. No hay silencio administrativo positivo, pero tampoco negativo (lo habitual es que el consultante no haya manifestado su interpretación de la norma en el escrito de consulta). En todo caso, debería cumplirse la obligación, aunque no se tenga respuesta (ya sea por plantearse la consulta con menos de seis meses de antelación, ya sea por el puro retraso administrativo). Conviene recordar que el artículo 103.1 de la LGT obliga a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Cuando al presentar consulta se ha actuado con la diligencia necesaria y la Administración no ha contestado en plazo, no cabe sancionar. Interesa además traer a colación el artículo 26.4 de la LGT que excluye los intereses de demora cuando “la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver”. Por el contrario, sí cabría exigirle intereses si el propio obligado no planteó la consulta con la suficiente antelación.

Es importante que la contestación detalle el supuesto de hecho de la consulta, con todos los antecedentes fácticos, por los efectos que va a surtir para terceros que se encuentren en idénticas circunstancias. La contestación a la consulta debe notificarse al consultante y a la AEAT para que la traslade a los órganos encargados de aplicar los tributos.

Los presupuestos objetivos de la vinculación pueden resumirse de la siguiente forma: consulta previa, cláusula *rebus sic stantibus* en cuanto a los hechos, también a la legislación (entre la fecha de la contestación y la del devengo del impuesto) y la jurisprudencia.

No cualquier cambio de circunstancias debe privar de efectos a una contestación a consulta, deben distinguirse las alteraciones sustanciales que han sido determinantes del criterio de la DGT de otros cambios menores. Aun cuando la Administración ha de aplicar la normativa vigente, debe comprobar el alcance de las modificaciones en los preceptos jurídicos señalados en la contestación.

Por lo que respecta al requisito sustantivo, en la Ley no se especifica el contenido mínimo necesario de la consulta, remitiéndose esta cuestión al desarrollo reglamentario¹. Lógicamente habrá de identificarse al consultante, los

¹ Aunque en el anteproyecto de ley se detallaba el contenido que debía tener el escrito de consulta, finalmente se optó por la remisión al desarrollo reglamentario. Mientras éste no se

antecedentes y las circunstancias del caso concreto, la cuestión o dudas que se suscitan y adjuntar documentación que contenga los datos pertinentes. Hasta es posible que el consultante avance su propio criterio sobre el objeto de la consulta. A este requisito sustantivo se une otro formal: la consulta se realizará por escrito¹ al órgano competente. Las consultas que no reúnan los requisitos mencionados y que, en su caso, no se subsanen a requerimiento de la Administración, deberán archivarse, notificándolo a los interesados.

La competencia para contestar a las consultas, en la Administración General del Estado corresponde a la Dirección General de Tributos². Hasta tal punto reviste importancia esta competencia administrativa para uniformar la interpretación, que no es posible su cesión. Es acertado el criterio de proximidad a los órganos de la Administración tributaria que preparan y proponen las disposiciones tributarias³. Para formar su criterio, en la fase de instrucción, la DGT puede recabar informes de la AEAT (preceptivo en supuestos de especial trascendencia) y de otros organismos.

En el ámbito autonómico, atendiendo al artículo 47 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la competencia para resolver consultas sobre los tributos propios corresponde al órgano que dentro de cada Administración tributaria autonómica tenga atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones, su propuesta o interpretación; lo mismo ocurre con las disposiciones que dicte la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias sobre los siguientes tributos cedidos: los IP, ISD, ITPAJD, tributos sobre el juego, IEDMT e IVMDH⁴.

En el ámbito local, la competencia para resolver las consultas sobre los tributos locales corresponde a la Entidad que ejerza las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación, según dispone el artículo 13 del Real Decreto

produzca, podría seguir usándose el procedimiento aprobado por el RD 404/1997, de 21 de marzo, que contiene el Reglamento de las consultas vinculantes. Otros autores entienden que no existe en el ordenamiento ninguna norma procedimental específica referida a las contestaciones, por lo que serán de aplicación las generales de los procedimientos tributarios y las del Derecho Administrativo.

¹ Tanto la presentación de consultas, como su contestación telemática, podrían ser posibles, en virtud de lo dispuesto en el artículo 96.1 de la LGT.

² La DGT depende de la Secretaría de Estado de Hacienda (RD 689/2000, de 12 de mayo y RD 1330/2000, de 7 de julio), delega la competencia a cada una de las Subdirecciones Generales.

³ CAZORLA PRIETO, L.M.: Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 5ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p.427-428.

⁴ Cuando se trate de la legislación estatal en materia de tributos cedidos, el órgano competente será la DGT.

Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, del TRLRHL¹. Dentro de la estructura municipal, el Presidente de la Corporación delega normalmente en el concejal del ramo². Si se confunden los órganos territoriales competentes, se incurre en vicio de incompetencia manifiesta, será revisable mediante la declaración de nulidad de pleno Derecho.

La contestación a la consulta no tiene en ningún caso carácter normativo, sino meramente informativo. El consultante es libre a la hora de seguir el criterio brindado o no. Si lo sigue, habrá una limitación o exención de responsabilidad, pero además no será posible regularización alguna en relación con la cuestión planteada en la consulta, constituyendo éste un importante cambio cualitativo.

El contribuyente siempre puede elegir entre seguir la interpretación administrativa o la suya discrepante³. En este último caso, la Administración sólo podrá regularizar su situación tributaria y aplicarle las sanciones por infracción, cuando su interpretación no se estime razonable, según el artículo 179.2.d) de la LGT⁴. Éste es un supuesto demostrativo de que el obligado puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones⁵.

El texto actual extiende a cualquier obligado el deber de la Administración de sujetar su comportamiento a las respuestas a consultas, siempre que estén en una misma situación. Tras esta generalización a terceros de las contestaciones a consultas si existe identidad de hechos y circunstancias, no habría responsabilidad

¹ Anteriormente previsto en el artículo 13 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

² En el IBI y en el IAE, donde la gestión catastral y censal corresponde al Estado, deben plantearse las consultas sobre la misma a la DGT (Subdirección General de Tributos Locales). En materia de tributos locales desempeña un papel fundamental también la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

³ De conformidad con la STS de 5 de marzo de 1993, el criterio de contestación no puede ser fuente de infracción tributaria para quien no lo siga.

⁴ Antes los contribuyentes que siguieran el criterio de una consulta ajena sólo podían invocar la exención de responsabilidad por la vía del artículo 5.2 de la LDGC, por aplicar una interpretación razonable. El artículo 77.4.d) de la Ley de 1963 condicionaba la eximente a la presentación de declaración. Hoy el artículo 179.2.d) de la LGT no la exige, si su procedencia es dudosa. Por ejemplo, una entidad pública que no presenta declaración del IS en plazo establecido porque piensa, con fundados motivos que no debe hacerlo. Desaparece el automatismo en la sanción, aunque no formulase consulta. Dependerá si la interpretación de la entidad se considera razonable y afectar la duda al deber de declarar.

⁵ MARTÍNEZ LAGO, M.A.; GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª edición, Iustel, Madrid, 2004, p.364 a 366.

por infracción tributaria si se actuase conforme a una consulta en la que hay igualdad sustancial¹.

El hecho de manifestar que no cabe recurso es una aclaración superflua, porque, como es sabido, la contestación no constituye una manifestación de voluntad, sino de conocimiento o ciencia. Es una declaración de juicio no recurrible². Sólo cabrá recurrir el acto administrativo posterior

Los Tribunales Económico-administrativos no son órganos encargados de la aplicación de los tributos y, consecuentemente, no están obligados por los criterios contenidos en las consultas. Los TEAs pueden resolver con criterios diferentes a los de la DGT, si bien es posible someter a un órgano mixto el parecer de ambos según el procedimiento previsto en el artículo 243 de la LGT que regula el recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

La consulta tributaria no vincula a los Tribunales de Justicia, será útil para formar su juicio (a la hora de apreciar la diligencia con efectos exoneradores)³. Los Tribunales de Justicia controlarán la legalidad de la actuación administrativa, según el artículo 106 de la Constitución y revisarán los actos administrativos en los que se reflejen las contestaciones a consultas, pudiendo entonces determinar si la interpretación administrativa se ajusta o no a Derecho.

Por supuesto, cuando se modifique la legislación o la jurisprudencia, no se justificaría la inmovilidad de criterios de la Administración, y debería dejar de aplicarlos.

También la manifestación de juicio puede modificarse unilateralmente, con el solo límite del respeto a sus efectos anteriores al cambio de criterio de doctrina.

¹ Se ha dicho que “parece por tanto que la expresión igualdad sustancial es menos exigente que la de identidad, de tal manera que puede haber actuaciones de un contribuyente no idénticas (expresión que interpretamos en el sentido de absolutamente coincidentes) a las del consultante y a las que por tanto no les sería extensible el criterio de la contestación, por lo que la Administración tributaria –al no estar vinculada- podrá girar liquidación; y, sin embargo, dicho supuesto puede ser sustancialmente igual (tener un alto grado de coincidencia) al resuelto en la contestación, con lo que la conducta del obligado al aplicar el mismo criterio de liquidación sería razonable y no debería sancionarse”.

² Si se ciñe la noción de acto administrativo a las declaraciones de voluntad de la Administración, parece claro que la contestación a una consulta tributaria escrita no es un acto administrativo, ya que la Administración se limita a ofrecer su interpretación del precepto tributario. También jurisprudencialmente se ha insistido en que no se puede tipificar como verdadero acto administrativo la contestación dada a una consulta tributaria (STS de 2 de febrero de 1994, SSAN de 29 de julio de 1997 y 19 de enero de 1998, Resoluciones del TEAC de 30 de abril y 22 de mayo de 1996, STSJ Valencia de 20 de junio de 2003, STS de 10 de febrero de 2001, y Resolución TEAC de 4 de mayo de 1995).

³ La jurisprudencia puede alterar los criterios interpretativos, de ahí que se reconozca que los Tribunales de Justicia no están vinculados por las contestaciones a consultas (SSTS de 13 de diciembre de 1990, de 1 de julio de 2000 y de 27 de enero de 2001).

Para cambiar la doctrina, bastará emitir un nuevo criterio en otra contestación, sin tener que impugnar la primera, respetando la situación jurídica del consultante. En tal caso habría de hacerse llegar el cambio a los interesados por el mismo medio empleado con anterioridad¹. Si hay cambios, la Administración debería adaptar de oficio el sentido de la contestación a la nueva legislación o jurisprudencia, comunicándolo al consultante y dando la oportuna publicidad, en virtud del artículo 86 de la LGT. De momento, sólo está prevista esta rectificación a instancia del interesado.

Para cambiar de criterio la Administración y desvincular a los órganos de la respuesta de la DGT a un determinado contribuyente, es precisa la declaración de lesividad, según el artículo 218 de la LGT (se refiere a actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico), seguida de la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa².

El cambio de régimen tributario desfavorable para el consultante no genera responsabilidad alguna para la Administración Tributaria. Tampoco cuando la Administración no sigue la tesis mantenida en la consulta, existe responsabilidad patrimonial por el anormal funcionamiento de los servicios públicos³.

¹ Si ha habido cambio normativo o jurisprudencial, debería emplearse el mismo medio de comunicación. Es fácil tener constancia del mismo una vez publicada la nueva norma, distinto es el caso de la jurisprudencia cuyo conocimiento no sería obligatorio. Si el cambio de juicio administrativo se exterioriza a través de una Orden interpretativa del Ministro de Economía y Hacienda publicada en el BOE, esta publicación en el periódico oficial es suficiente.

² Cfr. las SSTS de 22 de julio de 1994 y de 2 de junio de 1995.

³ Cfr. la STS de 6 de junio de 1990.

LA RESPONSABILIDAD POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA

Pedro Manuel Herrera Molina. Profesor titular de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

I. PROBLEMA PRÁCTICO CONDUCTAS EVASIVAS ANTE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

En la actualidad se está produciendo un desplazamiento del fraude a la fase de recaudación. Así se desprende de los propios documentos de la Administración. Basta mencionar la **R. 5-3-2004, DG AEAT**: ONR tiene por funciones: 3.c) “estudios e investigaciones para detectar situaciones, sectores u operaciones de especial **riesgo recaudatorio**” 3.c (antecedente D 2^a-4 O. 2-6-1994) y la **R. 28-1-2004, DG AEAT**, Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2004 – Ap. 2^o-2, “coordinación de actuaciones en materia de **riesgo recaudatorio**”.

Cabe preguntarse por el **posible anclaje constitucional en la necesidad de establecer mecanismos de control**. En este sentido, cabe citar la **BVerfG, 2BvL 17/02, de 9.3.2004** sobre la exoneración de las plusvalías de títulos valores que permanezcan en el patrimonio del contribuyente menos de seis meses.

El Tribunal Constitucional alemán entiende que el régimen sustantivo se justifica por el carácter especulativo o no de la operación (sigue BVerfGE 26, 302, 9.7.1969). Sin embargo, considera que la norma es inconstitucional por no establecer mecanismos de control (no hay retención en la fuente ni mecanismos generalizados de comprobación (sigue BVerfGE 84, 239, 27.6.1991). La inconstitucionalidad no se basa en la deficiencia fáctica de controles, sino en la deficiencia normativa.

II. SOLUCIÓN LEGAL: DESNATURALIZACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

En cuanto a la regulación precedente de la responsabilidad por transmisión de empresa, se observan ciertas contradicciones entre jurisprudencia y doctrina administrativa:

- La STS 15.7.2000 considera que no abarca sanciones ni retenciones.
- La RTEAC -recurso extraordinario unificación de criterio- de 25.9.2003 estima que abarca sanciones y retenciones

Podemos preguntarnos qué hay detrás de esta postura del órgano administrativo. A nuestro juicio se trata de una reacción –incorrecta- frente a supuestos concretos en que el contribuyente pretendía defraudar el pago de la deuda tributaria mediante personas interpuestas.

Así, la **RTEAC 24.5.2001** considera que existen **tres modalidades en el art. 72 LGT 1963**:

- **La sucesión jurídica**, consistente en la transmisión de la titularidad de la empresa.
- **Sucesión *de facto***: es decir, el cese aparente de la actividad de una empresa que, sin embargo, continúa su actividad bajo apariencia distinta utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior
 - Elusión de las responsabilidades tributarias de la desaparecida
- **Sucesión mediante transmisión de elementos aislados** que permiten continuar con la actividad. Esta tercera modalidad suele combinarse con la sucesión *de facto*.

Pues bien, mediante su agresiva doctrina el TEAC intenta reaccionar frente a la sucesión de facto.

Así, la **RTEAC 24.5.2001**, relativa al **72 LGT 1963** considera que en el supuesto concreto queda **suficientemente acreditada** la sucesión de facto a través de las siguientes notas:

- Coincidencia de actividad y licencia fiscal en ambas empresas.
- Coincidencia del local de actividad de restaurante.
- Coincidencias familiares en los administradores en la empresa sucedida y en la sucesora.
- Continuidad de los trabajadores de la empresa sucedida en la sucesora
- Transmisión de los elementos de transporte de la empresa sucedida a la sucesora

Aunque el TEAC no lo razone expresamente, esta circunstancia sería la justificación de que el adquirente responda **también de las sanciones**, por formar parte de la deuda tributaria, puesto que adquirente y transmitente son, en realidad, la misma persona, disfrazada con ropajes jurídicos distintos.

Tras la reforma, el art. 42.1.c) Ley 58/2003 contempla un supuesto de hecho en el que se hace una referencia aún más clara a la transmisión encubierta:

- Sucesión por cualquier concepto en la titularidad *o ejercicio* de explotaciones o actividades
- No adquirentes de elementos aislados *salvo que permitan la continuación de la explotación*
- Excluye: actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal

Por lo que se refiere a las consecuencias jurídicas previstas en la el art. 42.1.c) de la Ley 58/2003, son más gravosas que en la redacción anterior, pues reflejan la interpretación que venía haciendo la doctrina del TEAC:

- Responsabilidad solidaria
- Se extiende a las retenciones e ingresos a cuenta
- Se extiende a las sanciones: a todas si no se ha solicitado certificado 175.2 y a las previstas en el certificado si este se ha solicitado y obtenido.

En realidad, la norma contempla dos supuestos con exigencias diversas respecto de la carga de la prueba e idénticas consecuencias: la transmisión manifiesta y la encubierta

La transmisión manifiesta se caracteriza por la existencia de un cierto “riesgo recaudatorio”; en concreto el mayor riesgo de falencia del transmitente. Sin embargo, no existe riesgo de defraudación

Podríamos preguntarnos si supone negligencia el no solicitar el certificado. La respuesta es negativa, pues no hay obligación legal de hacerlo, la Administración conocerá la transmisión si se cumplen las obligaciones tributarias que le son inherentes, aunque el certificado no se haya solicitado. Además, la solicitud no depende sólo del adquirente, puesto que se subordina a la autorización del transmitente y además se somete a un plazo relativamente amplio de contestación (tres meses) que podría hacerla inoperante cuando exista urgencia en cerrar la operación. Es más, como hemos visto, ni siquiera la solicitud del certificado exime del la responsabilidad de todas las sanciones.

Por lo que se refiere a la transmisión encubierta, supone un riesgo patente de evasión tributaria, pues se ha incurrido en simulación o en fraude de ley para realizar la transmisión. En este supuesto resulta claro que hay intención de eludir la deuda por parte del adquirente y es probable que transmitente y adquirente constituyan dos apariencias del mismo sujeto.

En cuanto al procedimiento en ambos grupos de supuestos es *aparentemente* idéntico, pero en realidad no es así:

En la transmisión manifiesta: a la Administración le basta con acreditar el título jurídico de la transmisión.

En cambio, en la transmisión encubierta: hay que probar la “transmisión” mediante una serie de indicios concurrentes que equivalen a probar la intención de evadir el pago del tributo.

Es decir, el precepto tiene unas consecuencias jurídicas muy agresivas. Estas consecuencias sólo son razonables en el supuesto de transmisión encubierta, que responderá a una intención defraudatoria. Paradójicamente, en este caso la Administración no podrá exigir la responsabilidad con automatismo, sino que

deberá desarrollar una actividad probatoria compleja, equivalente a la que sería necesaria para probar la participación del adquirente en la comisión de las infracciones tributarias del transmitente (puesto que ambos son una misma persona).

III. EL PROBLEMA DE LA SOLUCIÓN: LESIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Por tanto, es necesario realizar un **control de proporcionalidad**, examinando si esta medida antifraude es *idonea* para conseguir su fin, es *necesaria* en el sentido que suponga la mínima intromisión jurídica en la esfera de los ciudadanos, y es proporcionada, en el sentido que los objetivos alcanzados justifiquen sus inconvenientes.

Como ejemplo de este control podemos mencionar la **STC 194/2000**, relativa a una **ficción de transmisión lucrativa cuando en el ITP se haya declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como "valor real"**.

Pues bien, el tribunal considera que existe una legítima finalidad antifraude. Sin embargo, el ámbito de la medida es arbitrario por insuficiente, al limitarse a las transmisiones entre particulares. En otras palabras, no se supera el control de idoneidad.

Además, el Tribunal consideró que los efectos de la medida era desproporcionados, pues se producía un gravamen de capacidades económicas ficticias. Tampoco se respetaba el control de necesidad pues "la norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor".

Mencionamos este ejemplo, porque –al igual que en la responsabilidad por transmisión de empresa, nos encontramos ante una norma sancionadora de aplicación objetiva.

También resulta procedente mencionar la **STC 46/2000**, relativa a la tributación de las **rentas irregulares LIRPF**. La norma impugnada contemplaba un tipo fijo del 8 por 100 para los rendimientos irregulares, cuando el tipo medio efectivo de gravamen aplicable a la renta regular resultase cero. Por tanto, comparando dos sujetos con *idéntica renta irregular, tributaría más el que tuviera rentas regulares sometidas al primer tramo de la escala* (!). El Tribunal considera que la norma –pese a su legítima finalidad antielusiva- resultaba inconstitucional, pues el mayor gravamen de personas con menor capacidad económica *no* era "*un efecto singular*, justificable en el marco de la generalidad de la norma".

Con estos instrumentos, podemos someter al triple control de proporcionalidad el nuevo régimen de la responsabilidad por transmisión de empresa.

En cuanto a la idoneidad de la medida, encontramos que su ámbito se encuentra limitado a las transmisiones de empresas (completado con otros supuestos fragmentarios con diverso régimen: contratas y subcontratas, obstrucción del embargo). Tal ámbito es un tanto limitado y –esto es más grave– supone un trato de favor en los supuestos abusivos: no exigencia del recargo de apremio ni de los intereses de demora no liquidados en período voluntario

Por lo que se refiere a la “necesidad” o lesión mínima, cabe afirmar la existencia de otras soluciones *de lege ferenda* igual de eficaces y menos gravosas para la esfera jurídico de los ciudadanos. Nos referimos a la posibilidad teórica –no *de lege lata*– de aplicar cláusulas antiabuso en el procedimiento de recaudación.

Podría pensarse que estas cláusulas son difíciles de aplicar, pero precisamente en los supuestos abusivos (transmisión encubierta) el mecanismo de responsabilidad por transmisión de empresa se somete a unas exigencias probatorias –ineludibles– que no facilitan la actuación administrativa.

En cuanto a la proporcionalidad en sentido estricto (ponderación de bienes jurídicos) la medida parece claramente desproporcionada, pues abarca supuestos en los que no existe riesgo de fraude (transmisión manifiesta), exigiéndose, sin embargo, sanciones con responsabilidad objetiva. Por otra parte, nos encontramos con un supuesto especialmente desproporcionado: el del acreedor que adquiere el negocio para garantizar su viabilidad (en especial, los trabajadores de la empresa).

IV. LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA: EXTENSIÓN DE LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO AL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Finalmente, podríamos preguntarles si atendiendo al ordenamiento vigente sería posible acudir a la autotuela para reaccionar frente a situaciones abusivas en el procedimiento de recaudación.

La vía del art. 15 (“conflicto en la aplicación de las normas tributarias”) parece excluida, pues la conducta contemplada consiste en evitar el hecho imponible o minorar la base o la deuda.

Tampoco parece fácil acudir al art. 16 (simulación), pues este se refiere al hecho imponible. Además, la simulación debe ser declarada en el acto de liquidación.

En cuanto al art. 13 (calificación), constituye una operación inherente a la aplicación del derecho. Sin embargo su alcance es –a nuestro juicio- muy reducido, pues queda limitado por el ámbito de los arts. 15 y 16

No obstante, la **STS 29.4.2003** considera directamente aplicable la técnica general del **levantamiento del velo** para reaccionar frente al fraude en el ámbito de la recaudación. En el supuesto concreto se trataba del socio mayoritario (95%) de una sociedad con único cliente dedicada a la excavación y transporte. Dicho socio crea una a nueva sociedad (con una participación en el 99, 33% del capital) a la que aporta todos los activos de la anterior y que continúa trabajando para el único cliente. La administración reaccionó exigiendo la responsabilidad por transmisión de empresa, mientras que el Tribunal Supremo considera que procede el levantamiento del velo por aplicación de los principios generales del Derecho.

En palabras de la Sentencia, la “excepcionalidad de este caso” hace que la Sala considere que no es obligado aplicar el artículo 72 de la LGT y las disposiciones de desarrollo del mismo, sino lisa y llanamente la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo».

Sin embargo, entendemos que el esta forma de proceder desnaturaliza los mecanismos antiabuso establecidos en la LGT, pues el art. 42.1.c) es una cláusula especial antiabuso que opera como *save harbour*. Afirmar –como hace el Tribunal- que los supuestos abusivos deben atacarse mediante el levantamiento del velo equivale a afirmar que el art. 42.1.c) sólo debería utilizarse para los supuestos de transmisión manifiesta, sin intención de eludir el tributo, en cuyo caso tendría aún menos sentido que la responsabilidad se extienda a las sanciones.

Conclusiones: situación actual

- Existencia de un problema práctico real con alcance constitucional (control efectivo)
- Solución que desnaturaliza el régimen de la responsabilidad y quebranta los principios constitucionales
- Imposibilidad de soluciones alternativas *de lege lata*

Conclusiones

Solución de lege ferenda

- Responsabilidad por transmisión de empresa:
 - Limitada a la transmisión manifiesta
 - Subsidiaria
 - Sin sanciones
- Atribución a los órganos de recaudación de potestades para aplicar cláusulas generales antiabuso

- Solución alternativa: escindir el régimen de responsabilidad por transmisión de empresas

LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Javier Martín Fernández. Profesor titular de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

1. Planteamiento.

Como es sabido, la LGT/1963 regulaba en su art. 40 tres supuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores. El primero, la de aquéllos que colaboran de forma activa u omisiva en la realización de una infracción tributaria por parte de la sociedad. El segundo, la responsabilidad derivada del cese de la persona jurídica en sus actividades dejando deudas tributarias pendientes. Por último, la de administradores concursales y liquidadores de sociedades.

El art. 43.1 de la LGT/2003 ha mantenido la regulación anterior, en sus líneas esenciales, recogiendo los tres supuestos mencionados en sus letras a), b) y c). Por ello, resultará aplicable en el futuro la importante jurisprudencia que ya se ha consolidado en torno a estos casos de responsabilidad. No obstante, debe señalarse que la LGT/2003 también ha introducido algunas novedades, que son objeto de comentario en las páginas que siguen a continuación.

2. El concepto de administrador: la inclusión de los administradores de hecho en determinados supuestos.

Bajo la vigencia de la LGT/1963 no podía ponerse en duda que la condición de administrador era el presupuesto exigido para la concurrencia de los dos supuestos de responsabilidad regulados en su art. 40.1. Ello ya que dicho precepto se refiere, sin más, a los *“administradores de personas jurídicas”*. La misma, como no podría ser de otro modo, no define lo que debe entenderse por administrador, por lo que debemos acudir a las normas especiales que regulan la materia. En concreto y con relación a las sociedades mercantiles, a los arts. 123 y ss. de la Ley de Sociedades Anónimas y 57 y ss. de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Sólo se consideran administradores de estas entidades las personas a que hacen referencia tales normas y con independencia de la denominación que figure en los estatutos sociales. Para la STSJ de Murcia de 26 junio 1996, en *“el término “Administrador” hay que entender incluido a todo aquél que actúe como órgano de administración de la sociedad anónima, sea unipersonal o pluripersonal”*. Si la Ley hubiera querido referirse a otro tipo de personas -gerentes, apoderados, etc.- hubiera utilizado un término diverso o los hubiera mencionado expresamente. De forma que, en nuestra opinión –e, insistimos, bajo la LGT/1963-, el término

administrador no viene delimitado por el contenido y alcance de las funciones a desempeñar. Por ello, no presenta esta consideración, en el sentido del art. 40.1 de la LGT/1963, la persona que ejerza de forma efectiva la gestión y lleve la dirección económica de la entidad. A esta última podría ser de aplicación el art. 38.1 de la LGT/1963, que establece la responsabilidad solidaria de "*todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria*", pero no el 40. Este último, no lo olvidemos, representa una especialidad frente al primero.

La LGT/2003 ha alterado de forma sensible la situación descrita. Así, tanto la letra a) como la b) de su art. 43.1 declara la responsabilidad de "*los administradores de hecho o de derecho*", con lo que queda clara la intención de ampliar el ámbito de aplicación de esta norma. Por tanto, a partir de ahora no sólo estarán incluidos en este supuesto de responsabilidad aquellos sujetos que, de acuerdo con la legislación mercantil, puedan considerarse administradores. También se extenderá a las personas que, por las funciones que desempeñen, pueda entenderse que llevan a cabo la administración de la entidad.

Por lo que se refiere a los administradores de derecho, un problema que se ha planteado con frecuencia es el de determinar qué validez presenta, a estos efectos, la inscripción del cargo de administrador. La cuestión se suscita en un doble sentido. De un lado, si la Administración puede dirigirse frente al administrador que figura como tal en el Registro, pero que ya ha cesado en su cargo. De otro lado y en sentido inverso, si es posible que la Administración tributaria derive la responsabilidad frente a un sujeto que ya ha aceptado su cargo de administrador pero que aún no ha sido inscrito.

La respuesta a estos interrogantes exige analizar cuál es el valor de la inscripción en nuestro Derecho, es decir, si posee eficacia constitutiva o meramente declarativa. En este sentido, tanto la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo como las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado se inclinan por la primera de las soluciones. Así, la STS de 14 junio 1993 señala que "*la inscripción no tiene carácter constitutivo o de validez del nombramiento de los administradores sociales*", conclusión ratificada, a juicio del Tribunal, "*al distinguirse dos momentos en el nombramiento: el de su aceptación y posterior presentación en el Registro, pero expecificándose que aquél surtirá efectos desde la aceptación*". Por tanto, puede afirmarse que el nombramiento de administrador despliega toda su eficacia a partir del momento de la aceptación y no en el de su inscripción. En consecuencia, es posible que desde aquel momento se produzca la declaración de responsabilidad tributaria. A nuestro juicio, además, dicha tesis debe sostenerse también para el supuesto de cese, de manera que no cabe exigir responsabilidad al administrador que ya ha cesado en su cargo, aunque dicha circunstancia no haya sido inscrita. En este sentido, puede citarse la

STS de 10 mayo 1999 y la STSJ de Murcia de 24 enero 2001 e, incluso, la resolución del TEAC de 8 febrero 2001.

Cuestión distinta es la que se deriva de la presunción de validez que tienen las inscripciones registrales, en virtud del art. 7.1 del Reglamento del Registro Mercantil. Dicha presunción nos reconduce, simplemente, a un problema de prueba. Así, la Administración puede acudir al Registro a efectos de declarar responsables a los sujetos que allí figuren como tales. Pero estos últimos tienen la posibilidad de destruir la presunción de veracidad mediante prueba en contrario. En sentido inverso, la Administración podrá también dirigirse frente a administradores que ya han aceptado el cargo pero no figuran inscritos. Ahora bien, en este caso será aquélla la que tenga que acreditar la inexactitud de los datos registrales.

Teniendo en cuenta la modificación introducida por la LGT/2003, parece claro que una de las cuestiones esenciales para comprender la nueva norma pasa por precisar qué debe entenderse por administrador de hecho. Sus rasgos característicos son los de encontrarnos frente a un sujeto que no es administrador de derecho, pero que realiza una actividad positiva de dirección, administración o gestión, ejerce con independencia y de forma continuada.

Esta condición puede ostentarse en diferentes situaciones:

- Administradores con cargo caducado.
- Administradores que ocupan formalmente el cargo pero cuyo nombramiento presenta un vicio de nulidad.
- Los sujetos que de hecho controlan la gestión y administración de la entidad sin haber sido nombrados formalmente, pero apareciendo en las relaciones exteriores de la sociedad como administradores.
- Los que, sin ofrecer esta apariencia exterior, controlan de hecho la gestión y administración de la sociedad, ejerciendo una influencia decisiva sobre los administradores.

Como puede observarse, el problema fundamental que se presenta reside en la prueba de que concurren estas situaciones fácticas, sobre todo las dos últimas señaladas. Ello obliga a acudir, en la mayor parte de los casos, a pruebas indiciarias. En este sentido, puede considerarse que nos encontramos ante un administrador de hecho cuando concurren conjuntamente algunas de las circunstancias siguientes:

- Tener la condición de socio mayoritario de la entidad o familiar cercano de los mismos.
- Desempeñar funciones de apoderado general con amplias facultades.
- Percibir una remuneración importante.

- Tener un trato personal y continuo con proveedores y clientes y una relación inmediata con el personal de la sociedad.

3. Responsabilidad por colaboración en las infracciones de la entidad.

De acuerdo con el art. 43.1.a) de la LGT/2003, el presupuesto de hecho que da lugar, en este caso, a la responsabilidad de los administradores resulta de la conjunción de tres elementos:

- La realización de una infracción tributaria por parte de la entidad.
- Ser administrador de hecho o de derecho de la misma.
- Que, como tal, se realice una de las conductas descritas en el tipo de la responsabilidad, de colaboración en la infracción tributaria.

El primero de los requisitos no presenta ninguna particularidad, por lo que nos vamos a centrar en los dos restantes.

Los conceptos de administrador de hecho y de derecho ya han sido analizados anteriormente, pero en este momento debemos precisar cuál es el momento en que debe reunirse dicha condición. A nuestro juicio, y siguiendo a la jurisprudencia mayoritaria, serán responsables los sujetos que tenían la condición de administradores en el momento de cometerse las infracciones tributarias, que normalmente será el de presentación de las declaraciones o, en su caso, el de la finalización del plazo voluntario para hacerlo.

El último de los requisitos es, sin duda, el que mayores problemas suscita en cuanto a su determinación. En términos generales, la redacción del precepto nos indica que la conducta desplegada por el administrador debe reunir dos requisitos (*vid.* Alvarez Martínez, J.: *La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 2004, pp.75-76). De un lado, constituir un ilícito, es decir, debe tratarse de una conducta que pueda calificarse como de colaboración en la realización de una infracción tributaria. De otro lado, no nos encontramos ante una responsabilidad objetiva, sino que el comportamiento del administrador debe ser culpable. El problema se centra en determinar qué grado de culpabilidad es necesario para poder apreciar la concurrencia del presupuesto de hecho.

En esta materia, la evolución normativa muestra una tendencia –criticable, a nuestro entender- dirigida a ampliar el elemento subjetivo de este supuesto de responsabilidad. Bajo la vigencia de la LGT/1963 y hasta la reforma efectuada por obra de la Ley 10/1985, de 26 de abril, el precepto exigía una actuación en la que concurriera la “*mala fe*” o la “*negligencia grave*”. Es decir, se incluían todas las conductas dolosas, no así todas las formas de negligencia, excluyéndose la culpa simple. Tras la entrada en vigor de aquella Ley, se suprimió la referencia expresa a la negligencia grave, situación que se ha mantenido en el art. 43.1.a) de la

LGT/2003. A juicio de la mayor parte de la jurisprudencia y, sobre todo, de la doctrina administrativa –entre otras, pueden citarse las resoluciones del TEAC de 15 enero 1999 y de 8 y 24 marzo y 7 junio 2000-, esta modificación obedece al deseo expreso del legislador de reducir el elemento intencional, incluyendo la simple negligencia en el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Aun aceptando esta conclusión, de lo que no cabe duda es de que la aplicación del precepto no puede convertir la norma en un supuesto de responsabilidad objetiva, lo que está vedado constitucionalmente. Por ello, sólo pueden incluirse a aquellos administradores que no hayan observado el nivel de diligencia exigible en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad. Es decir, como mínimo, han debido incurrir en la negligencia sancionada por el art. 183.1 de la LGT/2003. A pesar de la dicción literal de este precepto, que alude a *“cualquier grado de negligencia”*, entendemos, sin embargo, que no incluye –y, por tanto, tampoco la responsabilidad- los supuestos de culpa levísima. Como señala la SAN de 8 marzo 1994, *“una dudosa omisión de diligencia que sólo adoptarían hombres muy cuidadosos y que integraría la culpa levísima del Derecho romano, debe quedar al margen de la sanción”*. Por el contrario, el parámetro para medir la diligencia debe ser el art. 127.1 de la Ley de Sociedades Anónimas, cuando señala que *“los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal”*.

Entrando ya a examinar, de modo particularizado, las conductas subsumibles en el

presupuesto de hecho, el precepto alude expresamente a tres tipos de comportamientos:

- No realizar los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Como puede observarse, la realización de esta conducta exige el cumplimiento de dos requisitos. De un lado, la existencia de un comportamiento omisivo por parte del administrador, que deja de realizar los actos necesarios para cumplir con los deberes tributarios. De otro lado, que ese comportamiento activo del administrador pueda considerarse de su incumbencia. Este último requisito es el más difícil de precisar, no pudiéndose ofrecer una respuesta apriorística. Será necesario examinar cuál es la estructura de la persona jurídica en cuestión y, sobre todo, la distribución de competencias existente en la misma. Por ello, no será igual una empresa familiar de reducida dimensión que una gran corporación: en el primer caso, deberemos concluir que la competencia de su administrador se extiende al cumplimiento de las obligaciones tributarias, mientras que en el segundo dicha tarea corresponderá a los jefes del departamento correspondiente. Ahora bien, esto no significa que en estas grandes empresas los administradores no incurran en responsabilidad, ya que, como veremos a continuación, podrán

incurrir en una culpa *in vigilando* por omitir su deber de control sobre este personal de la entidad.

- Consentir el cumplimiento del personal dependiente.

Como acabamos de señalar, el precepto también tipifica un supuesto de culpa *in vigilando*, que determina la responsabilidad de los administradores que no controlen la actuación del personal al servicio de la sociedad. Es preciso tener en cuenta que estos deberes de control no sólo recaen sobre los sujetos que mantengan una relación laboral con la sociedad, sino también respecto de aquellos otro que mantengan una relación derivada de un apoderamiento, como pueden ser los consejeros delegados.

- Adoptar acuerdos que posibiliten las infracciones.

La redacción de este supuesto parece remitirnos, en todo caso, a los acuerdos que adopten los órganos colegiados, por lo que, difícilmente, puede darse en aquellas sociedades con órgano unipersonal de administración. En todo caso, se exige que exista un nexo causal entre el acuerdo y la realización de la infracción tributaria. Es decir, es necesario que la decisión adoptada conduzca a la comisión del ilícito tributario.

Para finalizar con esta caracterización del supuesto de hecho de la responsabilidad debemos formular una limitación negativa del mismo. Es la que se deriva de la relación entre los arts. 43.1.a) y 42.1.a) de la LGT/2003. Bajo la vigencia de la LGT/1963 no cabe duda, a nuestro juicio, que las relaciones entre los arts. 38.1 –responsabilidad solidaria por colaboración en infracciones tributarias- y 40.1 –responsabilidad subsidiaria de los administradores- eran de exclusión. Dicho con otras palabras, la posición de los administradores que colaboran en la realización de un ilícito por parte de la persona jurídica era privilegiada, ya que siempre debía reconducirse a un supuesto de responsabilidad subsidiaria. Así, el art. 40.1 debía considerarse como norma especial y, por tanto, de aplicación preferente frente al art. 38.1.

En la actualidad, sin embargo, la situación ha cambiado. Así, el art. 43.1.a) de la LGT/2003, relativo a los administradores, se aplica “*sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley*”. Ello significa, a nuestro juicio, que si concurren los requisitos para aplicar el art. 42.1.a) será esta norma la que determine la responsabilidad del administrador. Por tanto, es posible que ésta tenga carácter solidario siempre que pueda afirmarse que la conducta del administrador constituye una colaboración activa en el ilícito. Como ya pusimos de manifiesto, entendemos que este grado de participación sólo concurre en caso de que la intervención del administrador haya sido de carácter activo, no omisiva, dolosa y determinante en la comisión del ilícito. Dicha prueba, además, corresponderá a la Administración, por lo que, correctamente aplicado, este

supuesto de responsabilidad sólo podrá apreciarse en un reducido número de supuestos.

Por otra parte, de la previsión del actual artículo 43.1.a) quedan excluidos los administradores que *"hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma"*, de conformidad con el art. 179.2.c) de la LGT/2003.

Si son varios los administradores a los que les resulte de aplicación el precepto por no haber actuado diligentemente, la responsabilidad entre todos ellos es solidaria, por aplicación del art. 35.6 de la LGT/2003. Por tanto, la Administración podrá exigirle a cualquiera la totalidad de la deuda. En el caso de que alguno sea una persona jurídica, la responsabilidad será de ésta última. Por tanto, se entiende que la acción u omisión ha sido realizada por ella y no por la persona física que la representa. ¿Qué ocurre en el caso que derivada la responsabilidad se declare insolvente la entidad? Únicamente cabría derivar, a su vez, la responsabilidad a la persona física, siempre que fuera administrador de la persona jurídica, ya que, en caso contrario, como los rectores de esta última no han tenido nada que ver con la decisión que motiva la infracción, no son responsables, según veremos más adelante.

4. Responsabilidad por cese en las actividades de la persona jurídica.

El art. 43.1.b) de la LGT declara responsables a *"los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias de éstas que se encuentren pendientes"*.

Como vemos su presupuesto de hecho está formado por la presencia de varios elementos:

- Ser administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica al tiempo del cese de sus actividades.
- La existencia de una obligación tributaria pendiente a cargo de una persona jurídica.
- El cese en las actividades de la persona jurídica.

Vamos a proceder a analizar cada uno de estos elementos por separado, partiendo del fundamento de este supuesto de responsabilidad.

El fundamento de este supuesto de responsabilidad lo encontramos en el hecho de que el administrador ha incumplido con sus deberes como tal. El precepto considera que el cese en la actividad pone en peligro los intereses de la Hacienda Pública, pues, como señala la SAN de 8 octubre 1998, supone *"la desaparición activa del tráfico mercantil y la imposibilidad de cobro de la deuda tributaria"*, de aquí que *"los efectos de la responsabilidad tiene connotaciones de responsabilidad civil"*, sin que estemos ante un supuesto de responsabilidad

objetiva, como veremos más adelante. Además la falta de apertura de un procedimiento de liquidación impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan en garantía del crédito tributario previstas en la LGT/2003, como es la responsabilidad subsidiaria de los liquidadores y la sucesión de los accionistas que hayan percibido su cuota de liquidación existiendo deudas tributarias pendientes.

Por tanto, a partir del momento del cese, el administrador ha de tutelar tales intereses de forma prioritaria, frente al resto de acreedores si no quiere incurrir en responsabilidad tributaria. Para ello ha de efectuar el pago, el aplazamiento o fraccionamiento o la comunicación a la Administración de las obligaciones tributarias pendientes ofreciendo bienes para que esta última pueda tomar medidas cautelares sobre los mismos, instar la propia disolución de la entidad o un procedimiento concursal.

De aquí que no pueda quedar limitado al supuesto previsto en el art. 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas. Este dispone que los administradores responderán solidariamente de las obligaciones sociales si incumplen la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general, *"para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución o que no soliciten la disolución judicial de la sociedad"* y, recordemos, que es causa de disolución *"la conclusión de la empresa que constituya su objeto o la imposibilidad manifiesta de realizar el fin social o por la paralización de los órganos sociales, de modo que resulte imposible su funcionamiento"* (art. 260.1.3 de la Ley de Sociedades Anónimas). Es decir, no es necesario que la sociedad incurra en algún supuesto de disolución; la mera inactividad del administrador ante la existencia de deudas tributarias pendientes en caso de cese en la actividad supone el nacimiento de la responsabilidad.

A nuestro juicio resulta evidente que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad por la realización de un ilícito, consistente en la inactividad del administrador vinculada a la de la persona jurídica, pues, en palabras del profesor Calvo Ortega, estamos ante profesionales que no realizan las gestiones necesarias, por negligencia o mala fe, para el cumplimiento de obligaciones de terceros estando a ello obligados expresamente [*Derecho Tributario (Parte General)*, (4ª edic.), Civitas, Madrid, 2000, p. 204]. Cumple este precepto de la LGT/2003 la misma misión que los que regulan la responsabilidad de los administradores en la normativa mercantil. Según Sánchez Calero, *"además de obligarles a reintegrar el daño causado, cuidar que estos cumplan, con la diligencia debida, las obligaciones y deberes que se les imponen por el ordenamiento jurídico, de forma que si mediante un acto ilícito causan un daño, están obligados a resarcirlo"* [*Instituciones de Derecho Mercantil*, (17 edic.), EDERSA, Madrid, 1994, p. 403].

Ahora bien, no se exige, a diferencia del supuesto de sociedad en funcionamiento de la letra a) del art. 43.1, que el administrador realice una

conducta que tenga como resultado una infracción tributaria para la sociedad. Es cierto que la Ley no exige la existencia de infracción tributaria, ni por tanto mala fe o negligencia grave en los administradores para que la derivación sea posible y es que la deuda tributaria no tiene que estar pendiente por haber cometido una infracción la sociedad. Lo que penaliza el precepto es la falta de colaboración con la Hacienda Pública tras el cese, de forma que si ésta se produce de forma efectiva se impide su aplicación. No olvidemos que el cese en la actividad de una sociedad no acompañado de actuación alguna del administrador manifiesta, por sí misma, una actitud negligente, cuando no de mala fe de aquél.

Por otra parte, es preciso recordar que para que resulte aplicable este supuesto de responsabilidad es necesario que el administrador lo sea en el momento del cese y con independencia de cuando la entidad debería haber cumplido con sus obligaciones tributarias. Si el administrador ha cesado no cabe derivar responsabilidad alguna, aunque el cese no conste inscrito en el Registro. Como pone de manifiesto la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 1996, "*es dudosamente admisible derivar una responsabilidad por comisión o por omisión en el cumplimiento de obligaciones tributarias a personas que sólo por una presunción registral se entienden que intervinieron en tales actos o adoptaron esa conducta*".

El art. 43.1.b) de la LGT/2003 exige para que sea de aplicación su contenido la existencia de "*obligaciones tributarias pendientes*". Estos términos son muy imprecisos, lo que nos obliga a definir, de forma separada, lo que hemos de entender, de un lado, por "*obligaciones tributarias*" y, de otro, por "*pendientes*".

Bajo la LGT/2003 sí aparece claro, a diferencia de lo que sucedía bajo la vigencia de la LGT/1963, el contenido del término "*obligaciones tributarias*". Estas serán algunas de las comprendidas en la sección segunda del Capítulo primero del Título segundo de la Ley. Básicamente, la obligación tributaria principal, la de realizar pagos a cuenta o las accesorias. Por tanto, resulta evidente que estos administradores no deben hacer frente, en ningún caso al pago de las sanciones.

Por obligaciones tributarias "*pendientes*" cabe entender las obligaciones tributarias ya liquidadas, las que aún no lo han sido o las dos. El Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990, considera esto último. Ahora bien, no podemos olvidar el fundamento de este supuesto de responsabilidad, que no es otro que tutelar los intereses de la Hacienda Pública frente a una actuación negligente del administrador. De forma que no tiene sentido que la responsabilidad se extienda más allá de las obligaciones que, por falta de las oportunas medidas de gestión, no han sido hechas efectivas. Por ello mismo, no parece que deban incluirse aquellas deudas que permanecían ocultas para el propio administrador, desplegando éste, claro está, una conducta diligente.

Como veíamos al principio, la aplicación de esta norma requiere también el cese de actividades de la sociedad. El cese supone la paralización completa e irreversible de la actividad, no la meramente parcial ni la suspensión y sin que suponga la pérdida de la personalidad jurídica mediante su disolución o liquidación.

Ahora bien, la mera apariencia de actividad también se equipara al cese, pues, en caso contrario, con ella resultaría inaplicable la previsión del art. 43.1.b) de la LGT/2003. En este sentido el cese que requiere la Ley no puede identificarse con la desaparición íntegra de toda actuación. De conformidad con la resolución del TEAC de 30 enero 1998, *"la mera declaración formal de una mínima actividad, residual, no materializada en la realidad en ninguno de los locales en los que habitualmente operaba la empresa, no tiene valor probatorio alguno, pues ello es indicativo únicamente de que se requiere mantener una situación confusa y de incertidumbre por tiempo indefinido, propiciada por la existencia de un grupo de empresas interrelacionadas entre sí, con trabajadores comunes, actividades similares, etc., con la finalidad de poner a salvo los bienes de valor que todavía le quedaban, al tiempo que se realizan los cambios necesarios en el órgano de dirección para eludir las responsabilidades"*.

La prueba del cese corresponde a la Administración y puede acreditarse mediante la baja en la cotización de la Seguridad Social, la falta de presentación de declaraciones del IVA, el hecho de que las autodeclaraciones por el Impuesto sobre Sociedades sean negativas o por que la entidad no figure dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Sin embargo, una ficticia simulación de existencia de actividades a través de documentos formalmente más o menos correctos no puede permitir eludir la situación de cese. Estamos ante un concepto de carácter exclusivamente fáctico y requiere un análisis, caso por caso, que permita constatar la existencia de un cese definitivo de la actividad.

5. Responsabilidad de administradores concursales y liquidadores de sociedades.

El art. 43.1.c) de la LGT/2003 regula dos supuestos distintos de responsabilidad subsidiaria que afectan tanto a administradores concursales como a liquidadores. La aplicación de uno u otro supuesto depende de cuál sea el devengo de las deudas a las que se extiende la responsabilidad.

Tratándose de deudas devengadas –que no, liquidadas- con anterioridad a la situación de administración concursal o al proceso de liquidación, estos sujetos sólo son responsables *"si no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones"*. Por tanto, no nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva. Será necesario que los administradores concursales o los liquidadores, por negligencia o mala fe, permitieran el incumplimiento de las obligaciones pendientes de las entidades.

El segundo supuesto de responsabilidad afecta a las deudas posteriores a la situación de concurso o liquidación. En tal caso, el precepto dispone que “*de las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración*”. Por tanto, se trata, en realidad, de una remisión a los supuestos ya examinados de administradores de sociedades, por lo que no es preciso reiterar ahora su estudio. Tan sólo debe resaltarse que esta segunda clase de responsabilidad únicamente aparece en caso de que estén atribuidas las funciones de administración.

LA GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Miguel Ángel Martínez Lago. Profesor titular de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 24 noviembre 2004.

1. Entre los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, el art. 178 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) cita el de proporcionalidad que, con algo más de atención, aparece también reconocido en la legislación general administrativa (art. 131 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), de acuerdo con la cual, el establecimiento de las sanciones ha de prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte para quien las perpetró más beneficioso que el cumplimiento de las normas infringidas, debiendo observarse en la determinación normativa del régimen sancionador y en la aplicación concreta de las sanciones por la Administración, la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción impuesta.

El indicado principio fundamenta, tanto en el orden netamente punitivo, como en el amplio campo del Derecho Administrativo Sancionador, la necesaria adecuación del castigo impuesto con la gravedad del hecho ilícito acaecido y la capacidad para actuar antijurídicamente del sujeto infractor. Se trata, por ello, de una regla general del Derecho que entre sus concreciones informa el empleo de diversas circunstancias de graduación de la sanción a aplicar. Así, por ejemplo, el citado precepto de la LRJAP y PAC enuncia los criterios siguientes: existencia de intencionalidad o reiteración, naturaleza de los perjuicios causados y la reincidencia. En nuestro ámbito, el art. 187 de la LGT menciona los de comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y el acuerdo o conformidad del interesado.

Estos cuatro criterios de graduación han sucedido a las seis circunstancias que recogía la anterior redacción de la LGT (art. 82) —procedente de la Ley 25/1995, de 20 de julio— y éstas, a su vez, sustituyeron a las ocho circunstancias que se introdujeron en 1985 (Ley 10/1985, de 26 de abril). Originariamente, la LGT de 1963 no disponía de un verdadero sistema de graduación de las sanciones, contentándose con unas «pautas» para proceder a su aplicación que quedaban limitadas en su eficacia por la remisión a un desarrollo reglamentario que nunca se llegaría a producir.

Aquí tenemos entonces una primera novedad de la actual LGT, consistente en la reducción —que ya se había iniciado con la última reforma parcial de 1995— del número de circunstancias puestas en manos de la Administración para que ésta proceda a determinar la sanción a imponer en cada caso. Sin embargo, como se planteará más adelante, dicha reducción es más aparente que real.

2. Por graduación de las sanciones tributarias hay que entender una tarea o actividad de determinación, para un supuesto dado, de las consecuencias jurídicas concretas que resultarán de aplicación a quienes hayan cometido las acciones u omisiones constitutivas de las infracciones tipificadas y sancionadas en la LGT o en otras leyes tributarias, siempre que, al menos, se haya dado en la conducta del sujeto infractor, la más leve forma de culpabilidad u omisión de los elementales deberes de cuidado exigibles por razón de la gestión de los tributos.

Al igual que en la determinación judicial de las penas a imponer a los responsables criminalmente de delitos tributarios, la graduación de sanciones aparece como una parte especialmente importante del entero sistema de represión del fraude fiscal, en cuanto que constituye el objetivo final del procedimiento administrativo sancionador, concretando, con relación a un hecho y sujeto determinados, la sanción tributaria que, en abstracto, establece la ley para la conducta ilícita correspondiente. Graduar una sanción representa el remate y coronación de lo que podría llamarse Derecho penal tributario no criminalizado.

Los criterios de graduación de las sanciones tributarias refuerzan la naturaleza esencialmente idéntica de estas medidas y de las penas asociadas a los delitos contra la Hacienda Pública tipificados por el Código Penal. Ello corrobora también la semejanza sustancial que debe existir entre la función jurisdiccional de determinación de las penas y de la actividad técnica de individualización que ha de realizar el órgano administrativo competente para imponer una sanción.

La constitucionalización de determinadas funciones a desempeñar por la Hacienda Pública en un Estado Social y Democrático de Derecho como el nuestro, delimita y compromete también la calificación de un hecho como infracción tributaria, cuyo bien jurídico protegido descansa en la función pública financiera encaminada a la obtención de los medios dinerarios con que subvenir a las múltiples necesidades públicas, obteniendo más de quienes más tengan, puesto que como apreció pronto el Tribunal Constitucional, la capacidad económica, base o sustento de la contribución obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Es generalmente aceptado que las sanciones tributarias no tienen por finalidad obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni de los múltiples deberes que vinculan a los obligados tributarios, pese a que la reducción de la multa por acuerdo, conformidad y pronto pago parezcan desmentirlo. Tampoco se pretende con su establecimiento resarcir al ente público del daño experimentado por una prestación morosa, sino que se dirigen, lisa y

llanamente, a castigar al infractor por la trasgresión causada al ordenamiento jurídico. La finalidad y naturaleza, por tanto, de las sanciones tributarias es netamente punitiva o represiva, análoga a la que tienen las penas comprendidas en el Código Penal, resultando necesario, entonces, la aplicación de los principios propios del Derecho penal, sea de forma plena o con matices, al campo sancionador tributario, ámbito este último en el que la vocación democrática y social del sistema penal impuesto por la Constitución obliga, además, al legislador ordinario, a la articulación de medios de protección jurídico-penal de intereses colectivos, como lo son, evidentemente, los que caen bajo el manto de la Hacienda funcional y redistributiva.

Al igual que la pena, la sanción tributaria debe atender, entre otros caracteres, a la prevención, con arreglo a principios de exclusiva protección de bienes jurídicos; la proporcionalidad, fundamento último en que descansa todo el sistema de graduación; la estricta sujeción al principio de legalidad, y el respeto a la dignidad del sujeto infractor.

3. El art. 187 de la LGT recoge, como ya se ha señalado antes, «exclusivamente» cuatro circunstancias de graduación —de las que tres tienen siempre un comportamiento agravante y otra reduce la multa a imponer—, además de advertir sobre su aplicación simultánea y en la medida en que se ajusten al caso concreto. No hay duda de que el precepto legal dispone un catálogo cerrado de criterios de graduación y, sin embargo, esta relación *numerus clausus* queda en entredicho si observamos el nuevo sistema de infracciones y sanciones tributarias, ya que son varios los tipos que contemplan criterios específicos para proceder a la determinación de la sanción; por ejemplo:

- Número o conjunto de datos de personas o entidades no incluidos en las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información a la Hacienda Pública (art. 198.1 LGT).
- Número o conjunto de datos de personas o entidades omitidos, inexactos o falsos en contestaciones a requerimientos individualizados o declaraciones generales cumplimentando el deber de información (art. 199.4 LGT).
- Regularización espontánea por el propio interesado, mediante la presentación de autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento administrativo (art. 198.2 LGT).
- Volumen de operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas (art. 199.5 LGT).
- Número de operaciones sin facturar [art. 201.2.b) LGT].

- Volumen de operaciones a las que se refieran los requerimientos individualizados de información no atendidos por el interesado (art. 203.5 LGT).
- Número de requerimientos desatendidos (art. 203.4 y 5 LGT).

Aparte de estas circunstancias correspondientes con determinados comportamientos infractores, podrían traerse también aquí los elementos de que se sirve la nueva LGT para descomponer en grados algunas infracciones y atribuirles la calificación de graves o muy graves en función de que haya habido ocultación o empleo de medios fraudulentos, respectivamente. No en balde, si hiciéramos un poco de historia, veríamos cómo estas dos últimas circunstancias se introdujeron en el anterior art. 82 LGT por la Ley 25/1995.

En efecto, la última reforma de la anterior LGT incorporó al catálogo de circunstancias graduatorias de las sanciones por las denominadas entonces «infracciones graves», por un lado la ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de la misma. Por otro lado, se introdujo el criterio de utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta que, en realidad, procedía del criterio de la buena o mala fe del sujeto infractor que contempló el art. 82 LGT en la redacción dada por la Ley 10/1985.

En la actualidad, esas mismas circunstancias dejan de operar como instrumentos para determinar la sanción a imponer, aunque «graduar» la modalidad de infracción —que será grave o muy grave, respectivamente, en función de la ocultación o los medios fraudulentos empleados— tiene evidente significación de cara a la multa aplicable.

Todo ello desborda las previsiones del precepto referido a los criterios de graduación y convierte en mera entelequia la exigencia derivada del principio de tipicidad, conforme al cual, las circunstancias que sirvan para determinar el castigo deberían aparecer con suficiente claridad en la ley, procurando su carácter cerrado.

4. Contar con elementos de graduación de las sanciones legalmente señalados tendría que significar un refuerzo de la consideración sobre la naturaleza esencialmente idéntica de las sanciones administrativas con las penas, y hasta de la actividad que han de realizar los órganos competentes de la Administración para imponer las sanciones con la actividad de determinación e imposición judicial de penas por los delitos y faltas cometidos. La discrecionalidad administrativa en este punto vendría a resultar comparable con el arbitrio judicial concedido por la ley para la determinación de la cantidad de castigo al infractor.

Pues bien, reducir la estimación subjetiva que la ley deja en manos de la propia Administración ha sido una constante declaración de voluntad de los desarrollos reglamentarios efectuados sobre la graduación de las sanciones tributarias. Lo fue, en efecto, cuando el RD 2631/1985, de 18 de diciembre reglamentó el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias tras la modificación que la LGT había recibido de la Ley 10/1985, de 26 de abril. Entonces, el art. 82 LGT no hacía ninguna alusión a una norma secundaria posterior, por lo que se entendía que los ocho criterios graduatorios legalmente establecidos eran directamente aplicables. Fue para evitar la discrecionalidad en la aplicación de las sanciones tributarias, propiciando un adecuado respeto a la seguridad jurídica y garantías de los inculpados, lo que fundamentó aquel reglamento manifiestamente ilegal que ponderó el sentido modificativo de la responsabilidad y señaló las circunstancias que serían de aplicación a cada clase de sanción.

Después, con la reforma de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el RD 1930/1998, de 11 de septiembre —que sí estaba expresamente previsto por la ley para determinar la aplicación de cada circunstancia de graduación—, introdujo criterios para orientar a los órganos administrativos en su actuación, con el fin de permitir una mayor eficacia y la debida ponderación de la importancia de las conductas de mayor gravedad, «evitando el automatismo en la aplicación de las sanciones», según rezaba su exposición de motivos.

Ahora, tras la aprobación de la nueva LGT, el RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento general del régimen sancionador tributario, se produce una nueva vuelta en la tuerca de la reducción del grado de discrecionalidad, revisando los criterios necesarios para la cuantificación exacta de la sanción.

Tan loable propósito parece desconocer que la determinación concreta del castigo a un supuesto infractor dado no puede quedar reducido a una pura y simple *nomocracia* neutralista, no pareciéndonos exacto que la reducción de toda discrecionalidad deba ser considerada como la línea del progreso en la aplicación de las sanciones tributarias y consiguiente reducción del fraude fiscal, eliminando cualquier posible juicio del órgano sancionador, que queda finalmente convertido en un mero autómatas.

5. La comisión repetida de infracciones tributarias es la primera circunstancia graduatoria que aparece señalada por el art. 187.1.a) LGT, que la entiende producida «cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción». Se trata de un criterio que se justificaría por el aumento de responsabilidad que se deriva de la mayor peligrosidad que demuestra el sujeto infractor reincidente frente a quien no lo es.

Complementa la definición anterior la determinación de lo que debe entenderse por infracciones «de la misma naturaleza»: las previstas en un mismo artículo del capítulo III del título IV de la LGT (arts. 191 a 206), aunque las conductas relacionadas en los arts. 191, 192 y 193 (infracciones que ocasionan un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública) se considerarán todas ellas de igual naturaleza.

Legalmente aparece la ponderación que habrá que hacer de esta circunstancia graduatoria, «salvo que se establezca expresamente otra cosa» —lo que sucede, efectivamente, en los arts. 199.6 y 204.1 LGT, donde se establece un aumento del 100 por 100 de la multa que proceda aplicar—, siendo los porcentajes *generales* de incremento de la sanción mínima a imponer, los siguientes:

- 5 por 100 cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve.
- 15 por 100 cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave.
- 25 por 100 cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave.

El nuevo reglamento de régimen sancionador tributario (art. 5 RD 2063/2004) establece el cómputo de un único antecedente —por la infracción más grave de las cometidas—, cuando el sujeto hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza. Por otro lado, recoge una regla aparecida en la legislación anterior: cuando se realicen actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria, no constituirá antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación.

6. El perjuicio económico para la Hacienda Pública es la segunda circunstancia graduatoria que, según plantea el art. 187.1.b) LGT, se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción, por un lado, y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida, por otro. Obviamente, en las infracciones que no ocasionan perjuicio a la Hacienda, no se tomará en consideración esta circunstancia.

La ponderación que se efectúa de dicha circunstancia —que carece de desarrollo reglamentario— incrementando la sanción mínima a imponer, es la siguiente:

- 10 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico supere el 10 por 100 y sea inferior o igual al 25 por 100.
- 15 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico supere el 25 por 100 y sea inferior o igual al 50 por 100.

- 20 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico supere el 50 por 100 y sea inferior o igual al 75 por 100.

- 25 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico supere el 75 por 100.

7. El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación —criterio específico para graduar las sanciones por infracciones de dichos deberes (art. 201 LGT)— se entenderá producido cuando, según señala el art. 187.1.c) LGT, dicho incumplimiento «afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación».

De manera específica, se advierte del comportamiento de este criterio graduatorio en el supuesto previsto por el art. 201.4 LGT: «se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación».

Por su parte, el reglamento de régimen sancionador solamente clarifica que cuando la comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con períodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación de este criterio graduatorio se realizará tomando en consideración cada uno de los períodos de menor duración (art. 6 RD 2064/2004).

De apreciarse esta circunstancia, las sanciones aplicables a las infracciones a los deberes de facturación o documentación se incrementarán un 100 por 100.

8. Frente a las circunstancias anteriores, cuyo comportamiento siempre resulta agravante, tenemos el acuerdo o conformidad del interesado que reduce el importe de la sanción a imponer y a la que la nueva LGT [arts. 187.1.d) y 188] dedica una mayor atención.

Por un lado, se establece cuándo se entenderá producido el acuerdo o conformidad, en función del tipo de procedimiento seguido (ver también art. 7 RD 2063/2004, de 15 de octubre):

- En los procedimientos de gestión —verificación de datos y comprobación limitada—, siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, salvo que se requiera la conformidad expresa.

- En el procedimiento de inspección, cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

Tanto en el marco del anterior art. 82.3 LGT, como ahora, la conformidad del sujeto infractor se desenvuelve como un puro y simple «descuento» de la sanción,

ese «beneficio al que no se tiene derecho» que argumentó la STC 76/1990, de 26 de mayo, que viene a primar el pago y produce un claro ahorro para el infractor, aunque ello se haga a costa del derecho a recurrir y se desnaturalice el propio carácter de la sanción.

El art. 188 LGT delimita la aplicación de la reducción de las sanciones a las infracciones tipificadas por los arts. 191 a 197 LGT, siendo los porcentajes de minoración:

- 50 por 100 en los supuestos de actas con acuerdo (art. 155 LGT).
- 30 por 100 en los supuestos de conformidad (art. 156 LGT).

La aquiescencia del obligado tributario difiere en una y otra clase de actas. Así tenemos que en las actas con acuerdo, la conformidad se referirá a la totalidad del contenido del acta, incluyendo el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada, los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización, así como los elementos de hecho, fundamentos y cuantificación de la propuesta de sanción y la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 155.2 LGT). Por su parte, la aceptación del obligado en las actas de conformidad se limita a la propuesta de regularización que formule la Inspección de los tributos (art. 156.2 LGT).

Además del porcentajes de reducción señalado para los supuestos de conformidad (no para los de actas con acuerdo), se establece una reducción adicional del 25 por 100 en la sanción si se realiza el ingreso total del importe restante de la multa en período voluntario, sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago y no se ha interpuesto recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

La ley determina la revocación de las reducciones por acuerdo y conformidad por la formulación de recursos por el interesado —de reposición o reclamación económico-administrativa contra la regularización contenida en las actas de conformidad, o el contencioso-administrativo contra la regularización o la sanción en actas con acuerdo—, así como por la falta de ingreso en período voluntario de las cantidades derivadas de actas con acuerdo.

LA SANCIÓN DE LOS INGRESOS REALIZADOS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO. RELACIONES ENTRE LOS ARTS. 27 Y 191 DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Marta Verdesoto Gómez. Profesora Asociada de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 24 noviembre 2004.

Resulta sabido que el artículo 79.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que tipificaba la infracción grave consistente en dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, ha sido sustituido por el art. 191 de la nueva Ley General Tributaria.

El nuevo precepto introduce, a nuestro juicio, una importante novedad que opera a la hora de delimitar el tipo de la infracción: Expresamente contempla como infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta **que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos del art. 27.4 de la misma ley.**

El artículo 27.4 de la nueva Ley General Tributaria limita la posibilidad de regularizar la situación tributaria presentando una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, aplicando los recargos del 27.2 (5, 10 o 15 por 100, si el retraso en la presentación de la autoliquidación es de tres, seis o doce meses y del 20 por 100, más los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado), con exclusión de sanciones a los casos en que se presente una autoliquidación expresamente rectificativa o, lo que es lo mismo, *“...las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”*

Obviamente, el análisis en detalle de la naturaleza de esta infracción excede del objetivo de esta ponencia, sólo queremos apuntar que, a nuestro juicio, el tipo del art. 79.a) de la anterior Ley General Tributaria requería la existencia de una concreta y efectiva sustracción, no anulada o mitigada por comportamientos posteriores del obligado tendentes, precisamente, a regularizar su situación tributaria. Debía constatarse un daño a la recaudación o perjuicio económico en el momento en que la Administración desencadenaba el procedimiento sancionador. El nuevo art. 191, sin embargo, establece la posibilidad de sancionar la conducta del sujeto que ingresa tarde, aunque de forma espontánea, a pesar de que el interés recaudatorio de la Hacienda ya ha sido satisfecho.

La cuestión que nos interesa destacar en este momento es que la nueva Ley General Tributaria, al incorporar expresamente, en el último apartado del art. 27, el requisito de la presentación de autoliquidaciones expresamente rectificativas para poder beneficiarse del régimen de los recargos que regula e, igualmente, en el último apartado del art. 191, la tipificación como infracción leve de la falta de ingreso en plazo de tributos, que posteriormente se regularizan por el obligado tributario por una autoliquidación no expresamente rectificativa, pone de manifiesto la imposibilidad de sancionar los comportamientos de esta naturaleza que se han producido antes de su entrada en vigor.

Y es que, durante la vigencia de la Ley 230/1963, algún órgano de gestión pretendió impedir la posibilidad de regularización espontánea, a través del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, aplicando directamente la sanción consistente en multa proporcional del 75%, por presunta comisión de infracción grave del art. 79.a) del mismo texto legal.

En efecto, el art. 61.3 de la L.G.T. se interpretaba por la Administración en el sentido de que para que se aplique el recargo que contempla y se produzca, por tanto, una regularización sin imposición de sanciones, el retenedor debería haber formulado una declaración-liquidación complementaria expresamente rectificativa.

Sin embargo, la lectura del precepto no avalaba esta conclusión. El inciso final del primer párrafo señala textualmente “...*si el ingreso o la declaración se efectúa...*”, de manera que la regularización se podía producir bien mediante la realización del ingreso fuera de plazo, bien a través de una declaración complementaria que, como es sabido, podría ir o no acompañada del ingreso. Igualmente, el párrafo segundo del art. 4 del R.D.1930/1998, de 11 de septiembre, se refería únicamente al ingreso –y no con la declaración complementaria- como único elemento primordial desde el punto de vista de los efectos de la regularización voluntaria en el orden sancionador. A la misma conclusión se llegaba atendiendo al art. 30.3.b) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por R.D. 939/1986, de 25 de abril, que se refiere únicamente al efecto del ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad al inicio de actuaciones de comprobación e investigación.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003, sólo en el ámbito del IVA existían unos preceptos que obligaban a efectuar una expresa declaración-liquidación rectificativa, cuando el contribuyente trata de regularizar las cantidades a ingresar una vez finalizado el plazo correspondiente (Arts. 89.5 y 114.2 de la Ley del IVA, modificados por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

La existencia de esa legislación para el Impuesto sobre el Valor Añadido tenía dos efectos evidentes de cara a la descripción del tipo de infracción grave del art. 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963: Con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación de la LIVA, el concepto de declaración-liquidación presentada

fuera de plazo no requería la existencia de ninguna declaración complementaria, y la reacción legislativa contra ese tipo de prácticas se había limitado al ámbito de este tributo.

El legislador ha optado por una solución similar en otros conceptos tributarios, por ejemplo las retenciones, sólo a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de tal manera que nada impedía que éstas pudieran ser objeto de regularización por medio de una declaración no expresamente rectificativa, sino por medio de una declaración-liquidación del período en que el retenedor decidiera rectificar las declaraciones que anteriormente presentó.

Es decir, a tenor de lo dispuesto en el art. 61.3 de la anterior Ley General Tributaria y tomando como base el silencio normativo que afectaba a la eventual regularización de retenciones, el ingreso fuera de plazo era el dato relevante para alcanzar la exclusión de sanción. Los propios Tribunales Económicos Administrativos Regionales de Cataluña (en Resolución de 15 de octubre de 1998) y de Valencia (en Resolución de 29 de enero de 1999) admitieron la regularización sin necesidad de acudir a una expresa declaración rectificativa. El propio Tribunal Supremo ha señalado, en el Fundamento Jurídico 39 de su Sentencia de 28 de octubre de 1997, que no incurre en infracción el que paga omitiendo declarar.

La nueva Ley General Tributaria respalda esta interpretación, al tipificar como infracción este tipo de conductas. Resulta imposible, a nuestro juicio, sancionar las conductas realizadas antes de su entrada en vigor, pues ni el art. 79 contenía mención semejante, ni el 61.3 exigía requisitos especiales en cuanto a la presentación de una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo.

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS. CAUSAS EXIMENTES

Mercedes Ruiz Garijo. Profesora Ayudante-Doctora de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 24 noviembre 2004.

1. INTRODUCCIÓN

Los principios penales derivados de los artículos 24 y 25 CE han tenido y tienen una importancia indiscutible en materia tributaria. Como es sabido, fue la STC 18/1981, de 8 de junio la que declaró la aplicación de dichos principios también en el ámbito tributario¹.

En la presente comunicación vamos a detenernos en el estudio del **principio de culpabilidad**, un principio que, aunque es de reciente aplicación, cada día está adquiriendo un papel más importante en materia sancionadora. Ésta importancia ha ido en aumento, tal y como veremos, según se ha ido generalizando el sistema de autoliquidación y, sobre todo, se han ido dificultando los deberes formales del contribuyente.

Concretamente, nuestro análisis va a centrarse en las **causas eximentes** de responsabilidad contenidas en el nuevo artículo 179. Este precepto dispone que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concurra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado:

- ✓ haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o
- ✓ haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria:

¹ El TC rechazó, de este modo, la posibilidad de sancionar sin que exista culpabilidad. Vid. la sentencia 76/1990, de 26 de abril.

- en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley.

- en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De este modo, los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen lo presentado de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad.

Hay que plantearse, no obstante, **si éstas son las únicas causas** que se admiten como eximentes de responsabilidad. En nuestra opinión, no. Tal y como ha afirmado el profesor SIMÓN ACOSTA, la notable diferencia de redacción de este precepto pone de relieve una actitud distinta y más favorable del legislador hacia la exigencia de culpabilidad. Antes se planteaba la cuestión en términos negativos. Ahora el principio de culpabilidad va por delante, por lo que no debe haber duda alguna sobre el carácter meramente ejemplificativo de los supuestos de exclusión de responsabilidad previstos en el art. 179.2 LGT¹. Ello debe significar, por tanto, que los tribunales admitan otras eximentes de responsabilidad penal. Nos referimos, por ejemplo, a la fuerza mayor².

De entre las eximentes transcritas, queremos destacar las **novedades introducidas por la nueva LGT** (lo que resulta de mayor interés en este Seminario). Nos permitimos obviar, de este modo, las dos primeras. No solamente porque no exista novedad sino porque, como se ha advertido resultan innecesarias. De este modo, por lo que se refiere a la primera, es una causa de inimputabilidad y no de no culpabilidad.

Lo mismo sucede con la contenida en la letra b): fuerza mayor. Tal y como advierte el profesor SIMÓN ACOSTA, en este caso no hay acción típica puesto que sólo lo son las acciones dolosas o culposas. De este modo, ni siquiera el CP de 1995 incluye de forma expresa la fuerza mayor. El propio concepto de infracción como acción dolosa o culposa impide que se castigue su comisión bajo el influjo

¹ «La potestad sancionadora», en *La nueva LGT*, Civitas, 2004, pág. 703.

² Así, por ejemplo, según esta afirmación, no debe imponerse una sanción cuando el contribuyente presente la autoliquidación fuera de plazo por razones de edad. Como es sabido, a pesar de ello, la STSJ de Murcia de 23 de febrero de 2000 (JT 2000\260) afirmó que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, sin que el olvido o las razones de edad puedan exonerar del cumplimiento de la obligación incumplida.

de una fuerza irresistible. En consecuencia, su inclusión solo tiene sentido en ordenamientos que otorgan naturaleza objetiva a la responsabilidad penal¹.

2. DILIGENCIA NECESARIA

La primera de las eximentes que es objeto de modificación es la contenida en la letra d). Es decir, la **diligencia necesaria**.

Hay que advertir, como es sabido, que no fue hasta la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, cuando se introdujo, con el respaldo mayoritario de la doctrina y de la jurisprudencia, esta causa eximente de responsabilidad. Hasta entonces, la amplitud con la que estaba redactado el artículo 77.1 LGT parecía exigir un alto grado de responsabilidad a los obligados tributarios si querían evitar la posible comisión de infracciones, lo que obligó a la jurisprudencia a matizar su interpretación. De este modo, se declaró que no existía culpabilidad cuando se hubiera efectuado una **declaración completa y veraz y la actuación del administrado se hubiera amparado en una interpretación razonable**.

El problema está en determinar cuándo debe entenderse que se ha efectuado una declaración con las características señaladas. Para los Tribunales, ésta se da cuando el sujeto facilita a la Administración todos los datos y bases de suerte que es posible liquidar el tributo. En otras palabras, que no exista ocultación, que no sea necesaria una actuación de investigación de la Inspección de los Tributos (vid, entre otras, la STS de 10 de noviembre de 1999 [RJ 1999\9600²]).

En el mismo sentido, el concepto de **interpretación razonable** carece de determinación. En este punto, son de suma utilidad los pronunciamientos jurisprudenciales, numerosos, en esta materia. Así:

- se afirma que no cualquier interpretación va a ser válida, es preciso que se plantee una duda razonable (STS de 20 de noviembre de 1991 [RJ 1991\8765]).
- La duda razonable no debe suponer una ocultación. Es posible, por ello, que como consecuencia de dicha interpretación se produzca un diferimiento del impuesto (STS de 30 de marzo de 1999 [RJ 1999\2962]).

¹ *Ibidem*, pág. 705.

² Exactamente, se afirma que «existirá infracción tributaria grave (...) cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración Tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente, por lo que si no se presentan, sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora, y de igual modo cuando la declaración-autoliquidación se ha presentado pero lo ha sido de modo no veraz o incompleto».

- Existirá duda razonable cuando la propia Sala de instancia se vio obligada a elevar una cuestión de inconstitucionalidad (STS de 25 de febrero de 1999 [RJ 1999ª1229]).

En definitiva, será preciso analizar caso por caso y de los argumentos esgrimidos, extraer si existió interpretación o simple ocultación. En este punto queremos señalar el debate jurisprudencial que existe actualmente en relación con la deducibilidad de determinados gastos de los rendimientos de actividades económicas (viajes, desplazamientos y restauración). Últimamente, la STSJ de Madrid de 22 de octubre de 2004 (JT 2004\599) ha rechazado la interpretación razonable como eximente de responsabilidad tributaria. Para el Tribunal no puede considerarse así amparada la conducta seguida cuando no se justifica debidamente la necesidad del gasto en relación con los rendimientos o ingresos obtenidos ocultando la verdadera capacidad contributiva.

Sea como fuere, la nueva LGT:

✓ mantiene la interpretación razonable de la norma,

✓ **suprime la referencia a las declaraciones completas y veraces.** Esto, sin embargo, no debe confundirnos. De hecho uno de los requisitos para entender que se ha realizado una interpretación razonable es, justamente, que la declaración se presente de forma completa y veraz. La omisión o alteración de cualquier dato inducirá a pensar que no hay razonabilidad alguna en la interpretación realizada por el contribuyente¹.

✓ introduce la **actuación del contribuyente amparada en criterios manifestados por la Administración** como causa eximente de responsabilidad. Esta introducción, no obstante, es meramente formal. Como es sabido, el artículo 5.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ya la regulaba. Por otro lado, materialmente, es innecesaria con la nueva ley. Como es sabido, las contestaciones a las consultas tributarias son vinculantes. De este modo, no entendemos cómo puede ser calificada de infractora aquella conducta que sigue lo establecido en dicha contestación.

La principal cuestión está en concretar qué tipo de publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas se refiere la Ley. Por lo que se refiere a las primeras, son las contenidas en los arts. 86 y 87 de la LGT. Nada obsta, en nuestra opinión, a que dentro de ellas deban incluirse aquellas publicaciones que bajo el título de “Manuales Prácticos”, son una guías para la

¹ La eliminación a esta referencia fue realizada tras la recomendación realizada por la Comisión para la que «podría sostenerse que esta circunstancia no resulta aplicable, por ejemplo, a aquella persona que, en aplicación de una interpretación razonable, considera que no se encuentra sujeta al impuesto». *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2003, pág. 173.

confección de las autoliquidaciones del IRPF, IVA e IS, donde la Administración vierte sus opiniones y su parecer interpretativo respecto de la autoliquidación de cada uno de estos impuestos. El art. 86 se refiere a la difusión, por cualquier medio, de los textos actualizados de normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente¹.

En el mismo sentido, podría afirmarse que no toda actuación que contradiga tal parecer debe implicar, por sí sola, una actuación negligente y, consecuentemente, sancionable.

3. DEFICIENCIAS TÉCNICAS

Como hemos dicho anteriormente, la importancia del principio de culpabilidad y de sus eximentes va *in crescendo* a medida que se traslada a los contribuyentes los deberes formales necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Esta afirmación tiene su claro ejemplo en la eximente que analizamos: no cabe apreciar culpabilidad en la conducta del contribuyente cuando sea **imputable a una deficiencia técnica** de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se trata de una previsión lógica y, por otro lado, a medida que avanza la informática (o retrocede, según se mira), necesaria. Lo que hubiese sido inadmisibles es que un error informático provocase un incumplimiento sancionable.

Hay que señalar, además, que la conducta no es punible ni aun cuando el error sea detectable y comprensible por un contribuyente con conocimientos elementales de informática. Por este motivo podría afirmarse que se trata de una eximente innecesaria cuya inclusión podría haberse obviado. Pese a todo, tal y como reconoció la Comisión para el estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, la mención de esta causa se debe, exclusivamente, a que contribuye a su aplicación efectiva².

4. SUPRESIÓN DEL PRINCIPIO DE BUENA FE

La LGT ha optado por suprimir la buena fe como causa eximente de responsabilidad. Como es sabido, el art. 33 de la LDGC establecía la presunción de buena fe en la actuación del contribuyente. De este modo, debía ser la

¹ A favor se muestra PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La evolución jurisprudencial del principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario» en *Principios, Derechos y Garantías constitucionales del régimen sancionador tributario*, Documento de trabajo del IEF, núm. 19/01.

² *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, op.cit., pág. 66.

Administración la que probara la concurrencia de la culpabilidad en la comisión de infracciones tributarias.

Quizás, la razón de esta supresión es que la buena fe no es sino una variable de la presunción de inocencia establecida en el art. 24 CE. No hace falta, pues, que la LGT reitere un principio penal protegido constitucionalmente.

Lo más grave, tal y como advierte el profesor FALCÓN Y TELLA, es la inercia con la que se están realizando las nuevas propuestas de sanción, que lejos de ajustarse a los principios de responsabilidad, tipicidad y seguridad jurídica que la Exposición de Motivos dice potenciar, continúan con una sorprendente falta de motivación de la sanción propuesta. De este modo, en la mayor parte de propuestas se contiene una cláusula general, un párrafo de estilo para motivar la culpa apreciada en el sujeto infractor¹. Deberán ser los tribunales los que, de nuevo, hagan frente a esta conducta de la Administración Tributaria.

¹ « La caducidad de los expedientes sancionadores paralizados con motivo de la nueva LGT y la necesidad de motivación de la culpa », *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2004.

LA INICIACIÓN A INSTANCIA DEL INTERESADO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ESPECIALES DE REVISIÓN

Clemente Checa González. Catedrático de la Universidad de Extremadura.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 25 noviembre 2004.

Resumen de la Conferencia:

1. Somera descripción de los distintos procedimientos especiales de revisión en materia tributaria.

El art. 213 LGT sigue manteniendo la tradicional distinción entre dos medios de revisión completamente diferentes en su funcionamiento: de una parte, los *procedimientos especiales de revisión*, y, de otra, la *revisión previo recurso* (recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas).

De acuerdo con el art. 216 LGT los procedimientos especiales de revisión son los siguientes: a) La revisión de actos nulos de pleno derecho; b) La declaración de lesividad de actos anulables; c) La revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones; d) La rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos; y e) La devolución de ingresos indebidos.

Se siguen manteniendo, por tanto, los ya clásicos procedimientos revisores, a salvo de la introducción del procedimiento de la revocación, que ha venido a ocupar el lugar que en la LGT/1963 tenía el procedimiento de anulabilidad, regulado en el art. 154 de dicha Ley.

Ello supone que se ha producido un acercamiento a lo establecido con carácter general en la LRJ-PAC, lo mismo que también ha sucedido en lo que atañe a la enumeración de las causas productoras de la nulidad de pleno derecho.

2. Declaración de nulidad de pleno derecho.

Conforme a lo establecido por el art. 217 LGT, puede declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en una serie de supuestos, que son fiel reproducción de los contemplados en el art. 62 LRJ-PAC.

No voy a entrar a examinar, por razón de tiempo, el contenido concreto y específico de cada una de estas causas de nulidad mencionadas.

Me centraré tan sólo en el procedimiento de declaración de nulidad, y, dentro de él, únicamente en aquellos aspectos que considero más relevantes desde la óptica

a la que se ciñe esta charla, que es, exclusivamente, la de la iniciación a instancia de parte de los procedimientos especiales de revisión, razón ésta por la que tampoco me ocuparé de la declaración de lesividad, ya que ésta sólo cabe de oficio, extremo sobre el que no albergo dudas.

En cuanto a la revocación, y pese a que el artículo 219.3 LGT señala que este procedimiento se inicia siempre de oficio, a mi juicio, y por lo que después diré, no me convence, en absoluto, tal afirmación, por lo que si me detendré en este tema.

2.1. Formas de inicio del procedimiento de nulidad. Especial análisis de la acción de nulidad.

El procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho establecido en el art. 217 LGT puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado, disponiéndose lo propio en el art. 4 del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa.

En el primer caso este procedimiento se pondrá en marcha por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.

En el segundo supuesto, esto es, cuando el comienzo del mismo es a instancia de los interesados, hay que indicar que éstos gozan a este respecto de una verdadera y propia *acción de nulidad*.

Esta acción representa un remedio procesal idóneo para poner en marcha el dispositivo revisor, provocando la incoación del pertinente expediente. Y constituye algo así como una tercera vía entre los recursos administrativos propiamente dichos y la revisión de oficio, que se ha establecido para evitar los efectos perniciosos que se podrían provocar, en ausencia de tal acción, por la inactividad de la Administración.

2.2. Plazo para que el interesado inicie el procedimiento de nulidad.

La nulidad de pleno derecho, a la vista de lo dispuesto tanto en el art. 217 LGT como, con carácter general, en el art. 102 LRJ-PAC, parece, en principio, que puede ser solicitada en cualquier momento.

Estimo, sin embargo, que tal interpretación debe modularse y matizarse, puesto que la anulación de un acto administrativo suscita el conflicto entre dos principios básicos del ordenamiento jurídico: el de legalidad y el de seguridad jurídica, por lo que habrá que acudir a lo dispuesto por el art. 106 LRJ-PAC, pese a que en la nueva LGT no se recoge un precepto similar.

2.3. Petición de suspensión por el interesado del acto objeto de revisión, cuando la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Respecto a la revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho una de las cuestiones que tradicionalmente se ha venido planteando era la de si era, o no, posible la suspensión de la ejecución de tales actos. Entiendo que la respuesta debe ser positiva, pudiéndose aplicar a estos efectos el art. 104 de la LRJ-PAC, pese al silencio sobre este extremo concreto del art. 217 LGT.

2.4. La revisión de disposiciones generales nulas. Inexistencia en este caso de “acción de nulidad”.

Nada dice el art. 217 LGT acerca de la revisión de las disposiciones generales nulas. Sí, por el contrario, el art. 102.2 LRJ-PAC.

La revisión de oficio en este caso no opera como acción de nulidad. Esta previsión legal de no conceder la “acción de nulidad” cuando estamos en presencia de la revisión de disposiciones generales es plenamente conforme tanto con la exclusión de cualquier recurso en vía administrativa contra disposiciones generales (art. 102.3 LRJ-PAC), cuanto con la vigente LJCA, en la que ya se admite a los particulares la impugnación directa de las disposiciones generales, siempre que, evidentemente, ello lo lleven a cabo en el plazo de dos meses, y se hallen legitimados por ostentar un derecho subjetivo o un interés legítimo afectado por las mismas.

3. Revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones. Iniciación del procedimiento de revocación: ¿Sólo de oficio?.

La LGT/1963 no contemplaba la posibilidad de revocación de los actos tributarios de gravamen, al contrario de lo que sí sucedía en el ámbito administrativo general, ya que el art. 105.1 de la LRJ-PAC señala que las Administraciones públicas pueden revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

Esta falta de sintonía entre la LGT/1963 y la LRJ-PAC se ha corregido en la nueva LGT, en la que ya si se alude expresamente, en su art. 219, a la revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, lo que ha supuesto, como ya se indicó, la supresión del procedimiento de revisión de oficio por anulabilidad contemplado en el art. 154 LGT/1963.

Los actos que pueden ser objeto de revocación son los de gravamen, esto es los que imponen una carga, una obligación o una sanción, o desfavorables para los interesados, siempre que se produzca alguno de los motivos que habilitan a la Administración para revocarlos.

Este procedimiento, según el apartado 3 del art. 219 LGT, se iniciará siempre de oficio. El art. 105.1 LRJ-PAC nada dice al respecto; pero la práctica generalidad

de la doctrina ha entendido que ante ese silencio deben aplicarse las reglas generales sobre legitimación para incoar el procedimiento, recogidas en el art. 31.1.a) de dicha Ley, lo que, en suma, equivale a afirmar que cabe tanto la iniciación de oficio como a instancia del interesado.

Existe, por tanto, una discordancia entre la nueva LGT y la LRJ-PAC en punto a esta cuestión, siendo más acertado, en mi opinión, el conceder la posibilidad de que el procedimiento de revocación se pueda iniciar también por los interesados.

Y ello mucho más cuando parece existir cierta desarmonía entre este art. 219.3 LGT, y el art. 221.3 de la misma Ley, toda vez que en este último se señala que uno de los cauces para solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones que hayan adquirido firmeza es el de promover la revisión del acto mediante el procedimiento especial de revisión establecido en la letra c) del art. 216 LGT, esto es, de la revocación.

Cierto es que promover no equivale a iniciar el procedimiento; pero es, desde luego, algo más que una mera petición graciable, ya que si ésta no obliga más que a causar recibo de la misma, el hecho de que se promueva la petición por los interesados conlleva, a mi juicio, que se tenga que poner en marcha el dispositivo de la revocación por parte de la Administración, provocando la incoación del correspondiente expediente, con lo cual, en definitiva, estamos, en la práctica, en una situación muy próxima a la auténtica y verdadera iniciativa del procedimiento a instancia de los particulares.

4. Rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos. Formas de inicio.

De acuerdo con el art. 220 LGT el órgano u organismo que hubiere dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

Cabe, pues, la iniciación de este procedimiento a iniciativa del particular afectado –claramente se pronuncia también en este sentido el art. 13.2 del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa-, si bien hay que señalar que este procedimiento no está, en puridad, previsto para que el interesado subsane los errores por él padecidos, sino únicamente para intentar eliminar aquellos en que puedan haber incurrido las instancias administrativas, con lo cual a través de esta vía no es posible llevar a cabo la rectificación de los propios errores materiales cometidos por el obligado tributario.

En los supuestos de declaraciones-autoliquidaciones, que es donde esta cuestión adquiere mayor trascendencia, deberá de acudir, por su parte, al

procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones, de tal forma que en los supuestos más normales y usuales, esto es, cuando la autoliquidación haya dado lugar a un pretendido ingreso indebido, habrá que seguir el cauce marcado por el art. 221.4 LGT, que establece la posibilidad de instar la rectificación de tal autoliquidación de conformidad con lo dispuesto en el art. 120.3 de dicha Ley, cuyo desarrollo reglamentario sigue estando constituido por el art. 8 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, toda vez que este precepto se sigue manteniendo en vigor en la Disposición derogatoria única, 1.b) del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa.

5. Devolución de ingresos indebidos. Formas de inicio del procedimiento

Establecido en el art. 32.1 LGT la obligación que tiene la Administración de proceder a devolver a los obligados tributarios, a los sujetos infractores, o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de las sanciones, el art. 221 de la misma Ley es el que alude al procedimiento aplicable para la devolución de estos ingresos.

Este procedimiento, que es simplemente uno de los posibles para obtener la devolución de ingresos indebidos, ya que este derecho puede reconocerse a través de otras vías –véase el art. 15 del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa- puede iniciarse, obviamente además de oficio, a *instancia del interesado*, en los supuestos a los que alude el art. 221.1 LGT, afirmándose lo propio en el art. 17 del proyecto de Real Decreto que se acaba de mencionar.

Dentro de este epígrafe me referiré también, en la exposición oral, a la devolución en el caso de un acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones que ya haya adquirido firmeza; y a la devolución en el supuesto de presentación de un autoliquidación.

ESBOZO SOBRE LA REVISIÓN EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Leonardo García de la Mora. Profesor Titular de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 25 noviembre 2004.

1. INTRODUCCIÓN¹

La revisión en vía administrativa, regulada en el Título V de la nueva ley General Tributaria, presenta bastantes modificaciones importantes respecto a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, donde se ubicaba dentro del título genérico de «gestión tributaria» en su acepción más amplia, desechada por la nueva Ley. La regulación nueva es más detallada, incluyendo preceptos hasta ahora reglamentarios, e incorpora las principales normas de las reclamaciones económico-administrativas, anteriormente contenidas, en su mayor parte, en un texto legislativo separado (el T.A. de 1980 de la Ley de Bases sobre Procedimiento Económico-administrativo), ahora derogado.

Se establecen normas comunes a todos los tipos de revisión, relativas a capacidad y representación, prueba, notificaciones, plazos de resolución y motivación, que serán las establecidas en el capítulo de obligados tributarios y en el apartado de normas comunes a los procedimientos tributarios, a aplicar teniendo en cuenta siempre las especialidades propias de la materia (arts. 214 y 215 LGT).

Como es sabido, la revisión de oficio se suele insertar por la doctrina en el marco más amplio de la revocación o anulación de los actos administrativos, consistente en la retirada de los mismos mediante otro acto nuevo de signo contrario, revocación que podría ser necesaria por motivos de legalidad o, incluso, de oportunidad. Pero, por el principio básico de seguridad jurídica, la doctrina administrativa tradicional oponía contra la libre revocabilidad de dichos actos el respeto a los derechos adquiridos, distinguiendo a tal efecto entre actos favorables para los particulares (o declarativos de derechos), irrevocables, en principio, incluso aun siendo ilegales, y actos desfavorables (o de gravamen), ampliamente revocables.

Sin embargo, dentro de la tensión entre ambos principios constitucionales, *en pro* del de legalidad se arbitró la posibilidad del procedimiento excepcional del recurso de lesividad. Y, ya desde la vieja Ley de Procedimiento Administrativo de

¹ Esta comunicación es un extracto inspirado en mi ponencia para la redacción de la lección 19 de mi obra en común con M.A. MARTÍNEZ LAGO: **Lecciones de Derecho Financiero y Tributario**, iustel, Madrid, 2004, págs. 549 a 590.

1959, se flexibilizó la cuestión y se habilitaron vías de revisión de oficio en casos de ilegalidad especialmente condenable, como los de nulidad radical o los de anulabilidad por infracción *manifiesta* de ley (restringida en la práctica, por interpretación jurisprudencial, a ciertos motivos tasados excepcionalmente graves), pero siempre, por respeto a la seguridad jurídica, concebidas dichas vías como procedimientos excepcionales, para erradicar por motivos de legalidad e interés público, y exclusivamente en los supuestos legalmente establecidos, los actos administrativos, o como fórmula de rectificación de errores producidos, considerándose, en cambio, sin límite la revocabilidad de los actos no favorables.

La Ley General Tributaria de 1963 adoptó estas técnicas, aunque con algunas desviaciones importantes, generalmente muy criticadas por los administrativistas (entre ellas la no alusión a los actos declarativos de derechos, derivándose de ello la limitación de la tradicional libertad revocatoria de los actos de gravamen). En el ámbito administrativo general, la reforma de 1999 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, suprimió la revisión de oficio por anulabilidad, por lo que en los últimos años quedó el viejo art. 154 LGT como una auténtica reliquia. La nueva Ley General Tributaria no recoge tampoco ya este tipo de revisión de oficio por anulabilidad, pero, en cambio, regula con mayor amplitud la declaración de lesividad (a la que se reconduce dicho tipo) e introduce la novedad de la revocación beneficiosa, o de actos no favorables, aproximándose a la regulación general de la citada Ley 30/1992.

Los supuestos actuales —denominados procedimientos especiales— de revisión en vía administrativa de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, todos ellos firmes en vía administrativa, son los de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217 y rectificación de errores del artículo 220, de modo que en ningún otro caso (aparte del recurso extraordinario de revisión cuando proceda) podrán ser revisados en perjuicio de los interesados, cualquiera que sea la causa alegada. Añade la ley que las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de la misma; con claro error, a mi juicio, se refiere sólo a las «resoluciones», sin tener en cuenta que los actos también pueden ser declarados lesivos, y, respecto de éstos, de nuevo, en vez de referirse a los firmes, lo hace a aquellos «sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa», olvidándose de aquellos otros actos también firmes pero por no haber sido impugnados por los interesados, igualmente revisables de oficio. Este art. 213.2 LGT parece muy criticable y confuso, pues, además de lo dicho, entiendo que también la revocación puede referirse a actos firmes (otra cosa sería que la formulación legal se hubiera referido a los actos declarativos de derechos, en cuyo caso la redacción sería más aceptable). Más correcto resulta el art. 218.1 LGT señalando que fuera de estos casos (en concreto, de los previstos

en los arts. 217 y 220 de la ley), la Administración no puede anular por sí sola en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones, teniendo para ello que impugnarlos en vía contencioso-administrativa previa declaración de su lesividad para el interés público. La ley regula por primera vez el procedimiento de declaración de lesividad y añade una nueva posibilidad de revisión para los actos de gravamen o desfavorables, la revocación, manteniendo, como la de 1963, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que responde a otra filosofía. Veamos las principales novedades en la revisión de oficio para luego posteriormente analizar las producidas en la revisión en vía de recurso, en sus dos variantes tradicionales.

Las resoluciones de estos procedimientos especiales son, en algunos casos, susceptibles de recursos (caso de la rectificación de errores o de la devolución de ingresos, arts. 220.3 y 221.6 LGT), previos a su impugnación en el orden jurisdiccional, mientras que en otros de ellos ponen fin a la vía administrativa (nulidad de pleno derecho y revocación, arts. 217.7 y 219.5 LGT).

2. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN

2.1. POR NULIDAD DE PLENO DERECHO

El primer y más grave motivo de ilegalidad, como es obvio, es la nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT), tanto de actos aplicativos o de actos sancionadores en materia tributaria como de resoluciones de los órganos económico-administrativos (que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo).

La nueva Ley ha ampliado los motivos respecto de los de la ley anterior, igualando prácticamente la redacción de la LRJAP y PAC [art. 62.1.a), c) y f)].

La competencia para la declaración —en el ámbito de competencias del Estado— corresponde, como antiguamente, al Ministro de Hacienda (en estos momentos de Economía y Hacienda), pero ahora, a diferencia del antiguo art. 153, exige el art. 217 que el *previo dictamen del Consejo de Estado* (u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma, si lo hubiere) sea *favorable*, siguiendo así la regla general aplicada en la LRJAP y PAC, y aceptando el legislador las críticas de la doctrina a la regulación anterior, que no exigía necesariamente que fuera favorable, es decir, que se trataba de un informe preceptivo, pero no vinculante. Se ha fijado, conforme a la nueva tónica general en esta cuestión, un plazo máximo de resolución, en este caso de un año, de modo que su transcurso sin haberse notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento o su desestimación por silencio negativo, si el mismo se hubiera iniciado a instancia del interesado. La resolución expresa o presunta o

el acuerdo de inadmisión a trámite pondrán fin a la vía administrativa, como se acaba de indicar, sin posibilidad de recurso alguno.

2.2. DECLARACIÓN DE LESIVIDAD DE ACTOS ANULABLES

Otro motivo de ilegalidad es la anulabilidad. Pero, a diferencia de la ley anterior, como ya he dicho, ha desaparecido este supuesto de revisión de oficio cuando se trate de actos favorables a los interesados, al igual que sucedió en el ámbito general administrativo en 1999. Lo único que puede hacer la Administración tributaria en el caso de los actos y resoluciones firmes en vía administrativa favorables a los interesados es declararlos lesivos para el interés público, a fin de su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa (art. 218 LGT). Se trata, pues, de un procedimiento previo a su revisión, que no opera en vía administrativa, sino en la judicial. El requisito de la firmeza de los actos o resoluciones objeto de la declaración no aparece exigido expresamente ni por la LRJAP y PAC ni por la LGT antigua (art. 159) ni por la nueva, pero se puede deducir *a sensu contrario* de la formulación del art. 213.2, y de la pura lógica, pues en el caso de los actos no firmes se puede suponer que aún van a poder revisarse por la Administración, lo que haría innecesario acudir a los tribunales. Como señala F. PÉREZ ROYO, la firmeza no ha de ser imputable a la Administración, pues, en ese caso, la Administración ya ha tenido la posibilidad de revisarlos sin acudir a este expediente y, si ha desperdiciado esa oportunidad, no parecería lógico que la pudiera ahora recuperar por este sistema (por ejemplo, en el caso de resoluciones de los Tribunales económico-administrativos susceptibles de recurso de alzada por parte de la Administración, en que no se hubiera interpuesto la alzada).

La diferencia fundamental con el régimen anterior de los casos de anulabilidad es que basta que los actos o resoluciones objeto de la declaración incurran en *cualquier infracción* del ordenamiento jurídico (sin precisarse ya que se trate de manifiesta infracción legal). En principio, esta es la única vía, en su caso, para pretender variar liquidaciones definitivas (salvo variación en beneficio de los interesados o rectificación de errores de hecho, como veremos).

La competencia es también del Ministro de Economía y Hacienda (en el ámbito de competencias del Estado). No se requiere dictamen del Consejo de Estado pues la revisión será responsabilidad, en definitiva, de los tribunales. Es procedimiento de oficio, exigiendo, desde luego, la previa audiencia de todos los posibles interesados. No puede efectuarse en cualquier momento, sino sólo dentro del plazo de prescripción (con caducidad en el plazo de tres meses).

2.3. REVOCACIÓN

La doctrina, en general, la entendía aplicable en el ámbito tributario por aplicación del art. 105.1 LRJAP y PAC (que consagró la revocabilidad en cualquier momento de los actos de gravamen o desfavorables, siempre que no supusiese dispensa o exención no permitidas por las leyes, o fuese contraria a la legalidad, al interés público o al ordenamiento jurídico), algunos incluso sin infracción ninguna del ordenamiento. Sin ir tan lejos, el Consejo de Defensa del Contribuyente ha defendido su aplicación para actos, firmes o no, que incurrieran en cualquier tipo de infracción legal, pero la Administración tributaria, la entendía como un procedimiento excepcional, aplicable sólo en el caso de infracciones **excepcionalmente graves** (como el anterior procedimiento de revisión de oficio por anulabilidad). Su introducción, como ya he dicho antes, es una de las novedades importantes de la nueva ley, que la considera como un sistema totalmente normal de revisión. Permitirá evitar muchos recursos o el desistimiento de los mismos, pudiendo convertirse en un sistema flexible de disminución de la conflictividad.

Este procedimiento (art. 219 LGT) en beneficio de los interesados, se aplicará en los siguientes supuestos de actos y de resoluciones, firmes o no: Infracción manifiesta de ley, simple improcedencia puesta de manifiesto por circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular (destaquemos el excesivo grado de indeterminación de la hipótesis) o indefensión de los interesados en la tramitación del procedimiento.

En cuanto a los límites, la nueva Ley recoge los ya previstos en la LRJAP y PAC (no constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico). La alusión a la mera improcedencia del acto parecería admitir también motivos de oportunidad, que entiendo descartados por la referencia a no constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas).

El procedimiento se iniciará siempre de oficio, aunque puede suscitarse por petición del obligado tributario (incluso en caso de recurso, en el que generalmente no otra cosa se pide que no sea la revocación del acto...), o a través de quejas ante el Consejo de Defensa del Contribuyente. El órgano competente para resolverlo deberá ser distinto del que dictó el acto, quedando pendiente de regulación reglamentaria. Como resulta lógico, deberá darse audiencia a los interesados (art. 219.3 LGT).

Sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción (art. 219.2). El plazo máximo de resolución será el general de seis meses, transcurrido el cual se producirá la caducidad (art. 219.4 LGT). La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite pondrán fin a la vía administrativa, como antes se ha indicado (art. 219.5 LGT).

2.4. RECTIFICACIÓN DE ERRORES

El plazo, que será el de prescripción, es una de las cosas modificadas por la nueva Ley (la anterior establecía un plazo de 5 años, que era también el de prescripción hasta la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes), que además introduce normas procedimentales como el plazo general de seis meses para resolver y los efectos de su incumplimiento (caducidad o desestimación por silencio si se inició a instancia del interesado). La resolución es susceptible de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa (art. 220.3 LGT). No hay más variaciones significativas.

2.5. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

En este punto tampoco hay en la ley nueva novedades dignas de mención.

Los supuestos de aplicación establecidos son los que, de manera ejemplificativa, recogía la norma reglamentaria (R.D. 1163/1990), limitación criticada por la jurisprudencia, en cuanto que el antiguo art. 155 LGT no contenía ninguna respecto al concepto de ingreso indebido. Sin embargo, como tantas veces hace el legislador cuando se produce jurisprudencia adversa para la Administración en función de normativa incompleta o poco clara, esos supuestos han pasado ahora a la ley misma. Sin embargo, tampoco se puede deducir que se trate de una lista cerrada, puesto que se remite, en general, a «cuando así lo establezca la normativa tributaria».

Una cuestión que sí aclara expresamente la nueva ley es que este procedimiento es válido sólo para anomalías claras en los ingresos derivados de actos no firmes (como las enumeradas por la misma, duplicidad del pago o por importe superior al documentado, o de deudas prescritas...), pues por cualesquiera otros motivos lo que habrá que hacer es impugnar tales actos de que trae causa el ingreso supuestamente indebido, y el derecho a la devolución surgiría, en realidad, de su anulación total o parcial. Para ingresos indebidos en virtud de actos aplicativos o sancionadores ya firmes no se seguirá este procedimiento, pudiéndose únicamente solicitar su devolución instando la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión de actos nulos, revocación o rectificación de errores o mediante el recurso extraordinario de revisión (en los supuestos en que el mismo haya lugar) (art. 221.3 LGT). Igualmente queda fuera de la nueva regulación el supuesto de error de derecho en el ingreso de autoliquidaciones o de cuotas repercutidas en exceso (art. 221.4 LGT, que nos reenvía al procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones).

La diferencia de procedimientos a seguir tiene importantes efectos prácticos, como es la cuestión del plazo, preclusivo, como se sabe, para los recursos,

mientras que para este procedimiento no hay plazo alguno, salvo el de prescripción del derecho mismo.

3. RECURSO DE REPOSICIÓN

La principal novedad es la ampliación a un mes de los plazos para interponer (antes de 15 días) y para resolver (antes de 8 días), al propio tiempo que, acertadamente, eleva de rango las principales normas de tramitación y suspensión hasta ahora contenidas en el Reglamento.

Un efecto –novedoso y bienvenido– del incumplimiento del plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa es que, transcurrido el mismo, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora.

Este recurso sigue teniendo, como es conocido, gran importancia en la esfera local general, donde es preceptivo. Su regulación en este ámbito, según la Disposición Adicional Cuarta, será la prevista en la legislación de Haciendas Locales (art. 14.2 del T.R. de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo y art. 34.4 en relación con los acuerdos de imposición y ordenación de contribuciones especiales). Para los **municipios de gran población** (nuevo Título X de la Ley de Bases de Régimen Local añadido por la también novedosa modificación operada por Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la *modernización del gobierno local*, se han restablecido las reclamaciones económico-administrativas, si bien conociendo de las mismas un nuevo órgano municipal propio regulado por el Pleno de las Corporaciones de dichos municipios (Ley de Bases de Régimen Local, arts. 123 y 137, según modificación de la citada ley). En ellos el recurso de reposición tiene el mismo carácter potestativo que en el ámbito estatal (arts. 108 y 137.3 de la Ley 7/1985, de las Bases del Régimen Local, según modificación del art. 1.º de la Ley 57/ 2003 cit.).

4. RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

4.1. FUENTES DE REGULACIÓN

La Ley General Tributaria, como dije al inicio, ha absorbido el anterior texto articulado de la Ley 39/ 1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, que queda derogado.

4.2. OBJETO

La Ley de 1963 regulaba conjuntamente las materias financieras no tributarias objeto de estas reclamaciones. Ahora, por guardar una sistemática más acorde

con la denominación de Ley General Tributaria, se ha desplazado el tema a la Disp. Adic. 11^a.

Incluye, con remisión a la normativa reglamentaria, las actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria, como controversias relativas a los actos de repercusión legal de la cuota, de retenciones tributarias, etc.

4.3. ORGANIZACIÓN

El Ministro de Hacienda ha dejado de ser órgano competente para resolver las reclamaciones económico-administrativas (art. 228 LGT). La Disp. Adic. 13.^a LGT prevé la participación de las Comunidades Autónomas en los Tribunales Regionales, con relación a tributos cedidos o a aquellos tributos estatales cuyo rendimiento corresponda en su totalidad a la Comunidad.

Dos novedades importantes son la introducción de un nuevo recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que resolverá una Sala Especial para la Unificación de Doctrina, de nueva creación, y la implantación de un nuevo procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, tratándose, en realidad, en este último caso, de una forma de actuar más que de unos verdaderos órganos (como ocurre con las otras figuras de Presidentes, Salas, etc.).

4.4. COMPETENCIAS

Se mantiene (art. 229.4 LGT) la competencia del TEAC en los supuestos en que los recursos sean interpuestos directamente ante el mismo a pesar de poderse presentar en primera instancia ante el TEAR correspondiente —por tanto con independencia de la cuantía—, innovación introducida por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que constituye una posibilidad trascendental, a mi juicio. Permite acortar a una sola instancia el período previo a acudir a los verdaderos tribunales de justicia, y que el total de instancias, entre Administración y Justicia, no pase normalmente de dos, en vez de las tres que, si no, tendrían normalmente lugar en caso de desestimación en vía administrativa¹). Ello contribuye decisivamente a superar uno de los inconvenientes de esta vía, que en otro caso podría suponer una restricción al derecho a una justicia sin dilaciones indebidas.

4.5. INTERESADOS

Sigue reconociéndose la legitimación del Interventor General de la Administración del Estado o sus delegados para interponerlas contra los actos relativos a las materias no tributarias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieran las disposiciones vigentes, pero se ha desplazado por sistemática el

¹ Y que en tiempos llegaron a ser 4 (antes de la reforma organizativa de la Jurisdicción).

precepto, como antes indiqué a propósito del objeto de estas reclamaciones, a la Disp. Adic. 11.^a.

Sigue sin reconocerse legitimación (art. 232 LGT) a los que asuman obligaciones tributarias por pacto o contrato (vid. art. 17.4). Consideramos que con frecuencia puede resultar injusta esta exclusión (baste pensar en los contratos de adhesión impuestos prácticamente por un contratante fuerte —que, dado el pacto, no tiene mayor interés en impugnar una liquidación indebida— a una parte débil). Por ello nos¹ parecía acertadísima una resolución del Tribunal Supremo admitiendo la legitimación en estos supuestos en la vía contenciosa en aras del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (STS de 13 de mayo de 1987), que lamentablemente se quedó en opinión aislada, contradicha por sentencias posteriores, sin alcanzar la categoría de doctrina legal. Creemos desafortunado que la nueva ley mantenga esta exclusión juzgando que se trata de un interés ajeno a las obligaciones tributarias.

4.6. SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO

Será *automática* si se aportan las garantías preceptuadas (exclusivamente las citadas por el art. 233.2 LGT, que son exactamente las mismas que para el recurso de reposición). Recordemos que no son necesarias garantías en caso de recurso por error material, de hecho o aritmético, ni —desde la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes— por sanciones² o para suspender la enajenación de los bienes embargados, en el caso de la vía de apremio, a la que tampoco puede procederse hasta que la liquidación de la deuda sea firme (cfr. art. 172.3 LGT).

Excepcionalmente, sin embargo (y esto sí que es un elemento de distinción de lo que ocurriría con el recurso de reposición), si el interesado no puede aportar las garantías preceptuadas, valdrán otras que admita el Tribunal como suficientes sin necesidad de que se aprecien perjuicios de difícil o imposible reparación. En este último caso —de apreciarse tales perjuicios— podrá el Tribunal, incluso, dispensar total o parcialmente las garantías (art. 233.3 y 4 LGT).

¹ Cfr. MARTÍNEZ LAGO, M.A. y G^a DE LA MORA, L.: **Lecciones de Derecho Financiero y Tributario**, iustel, Madrid, 2004, pág. 578.

² A propósito de las reclamaciones contra sanciones, los efectos de su interposición previstos en el art. 212.3 LGT serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de la Ley [Disposición transitoria 3.^a.2.d)] (retroactividad favorable). No especifica si alude sólo a los expedientes sancionadores en curso, o también a los recursos y reclamaciones económico-administrativas interpuestos con anterioridad contra las sanciones, en trámite a la entrada en vigor de la nueva ley, solución que sería más correcta de acuerdo con la regla constitucional (art. 9.3 Constitución española *a sensu contrario*) de retroactividad de la norma sancionadora más favorable.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa y durante la tramitación del procedimiento en todas sus instancias e, incluso, en la vía contenciosa. El recurso extraordinario de revisión no producirá suspensión en ningún caso.

4.7. PROCEDIMIENTO

Es gratuito, pero, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse, no obstante, al reclamante que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente (en vez de la multa establecida anteriormente) (art. 234 LGT).

Art. 235 LGT: La nueva ley ha ampliado a un mes el plazo de interposición (antes de quince días). También el de presentación del recurso de alzada ordinario ante el TEAC (art. 241.1 LGT) y el de alegaciones (art. 236.1 LGT).

Una novedad importante es que el escrito de interposición debe dirigirse al órgano administrativo que haya dictado el acto, que lo remitirá al Tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente (art. 235.3 LGT). Cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición, podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al Tribunal, que en este caso comprenderá el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición (art. 235.3 LGT). Se pueden conseguir así efectos parecidos a la estimación de un recurso de reposición que no se interpuso. Éste puede ser un buen motivo para hacer diligentemente las alegaciones en el mismo momento de la presentación de la reclamación, habiéndose instruido previamente (si no, se pueden también hacer alegaciones en el primer escrito, pero con solicitud expresa de reservarse posteriormente dicho trámite, es decir, de poder volver a alegar lo que se tenga por conveniente).

La Disp. Adic. 16.^a LGT prevé la posibilidad de utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas, para su interposición, tramitación y resolución, y para las notificaciones cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización. Los documentos integrantes del expediente podrán obtenerse igualmente mediante el empleo de estos medios (deberá regularse la cuestión por el Ministro de Hacienda).

La resolución se ha de dictar inexcusablemente y debe producirse en el plazo máximo de un año, pudiéndose, no obstante, considerar presuntamente desestimada la reclamación al cabo del mismo, a efectos del recurso contencioso-administrativo, sin perjuicio del deber de resolución expresa (art. 240 LGT).

Novedad muy importante es que transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora (art. 240.2 LGT). Sin embargo, se difiere por un año la aplicabilidad de esta medida (sólo se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de la Ley, esto es, a partir del 1 de julio de 2005, Disp. Trans. 5.^a.3 LGT).

En caso de estimación de la reclamación y anulación de la deuda recurrida, se mantiene el reembolso del coste de las garantías (novedad desde la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que el art. 33 de la Ley General Tributaria concibe como un verdadero derecho, incluso con el interés legal —no el de demora tributario— vigente a lo largo del período en el que se devengue, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite). Se remite a la normativa reglamentaria para el procedimiento a seguir.

El procedimiento finalizará también por caducidad (art. 238 LGT) (atípicamente sólo cuenta la inactividad de los interesados, no del órgano económico-administrativo).

4.8. EL NUEVO PROCEDIMIENTO ABREVIADO ANTE «ÓRGANOS UNIPERSONALES»

Ésta es otra de las importantes novedades de la nueva Ley General Tributaria, que persigue agilizar la resolución de las reclamaciones. Ese es el sentido de establecer esta forma de actuación de los tribunales económico-administrativos, para intervenir, dentro del procedimiento general, en declaraciones de inadmisibilidad o en la resolución de cuestiones incidentales o en el archivo de actuaciones en caso de caducidad, renuncia, etc.

Pero, además, se establece un nuevo procedimiento abreviado ante estos «órganos» unipersonales (cuya concreción deberá hacerse por norma reglamentaria, arts. 245 a 248 LGT), para resolver reclamaciones, en **única instancia y en plazo más corto** (seis meses, a diferencia del de un año del procedimiento general), en relación **con determinada cuantía** (inferior a la se determine) y **materias de fácil resolución** (reclamaciones basadas exclusivamente en inconstitucionalidad o ilegalidad, falta o defecto de notificación, insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado, o cuestiones relacionadas con la comprobación de valores, etc.). Contra sus resoluciones no podrá interponerse recurso de alzada ordinario.

Su aplicación ha quedado aplazada a las reclamaciones que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de la ley, esto es, a partir del 1 de julio de 2005 (Disp. Trans. 5.^a.4 LGT).

4.9. RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

4.9.1. RECURSO DE ANULACIÓN

Se ha regulado un **nuevo recurso** de anulación (art. 239.6 LGT), con carácter previo, en su caso, al recurso de alzada ordinario, **exclusivamente contra las resoluciones de inadmisibilidad** de la reclamación, que declaren inexistentes alegaciones o pruebas, contra resoluciones **incongruentes** y contra las que acuerden el **archivo** de actuaciones. Es potestativo (**es una especie de recurso de reposición ante el Tribunal** económico-administrativo correspondiente).

4.9.2. RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

No se producen variaciones importantes. Sí debe señalarse que el art. 239.7 LGT establece que: «La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y al resto de la Administración tributaria. En cada Tribunal Económico-Administrativo, la doctrina sentada por su Pleno vinculará a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente».

4.9.3. RECURSO EXTRAORDINARIO PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA

Conocerá de este **nuevo recurso** previsto contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el TEAC (art. 243 LGT) una **Sala Especial** para la Unificación de Doctrina, también de nueva creación, compuesta por ocho miembros y presidida por el Presidente del TEAC con voto de calidad, en la que participan, además de miembros del propio Tribunal (tres Vocales, además del Presidente ya dicho), el Director General de Tributos (que es quien puede interponer el recurso cuando esté en desacuerdo con resoluciones dictadas por dicho Tribunal), el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General (¿?)¹ o el Director del Departamento de la misma del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Esta medida no cabe duda de que da efectividad a la unificación de criterios en la actuación de todos los órganos de la Administración tributaria. La resolución de este recurso respetará, igual que en el caso del recurso anterior, la situación

¹ Al parecer, dentro de la Agencia Tributaria, aparte de su Director General, debe haber los cargos de Director General de Departamento y Director de Departamento. De otro modo, no alcanzamos a comprender cómo el Director General de la Agencia podría formar parte 2 veces como miembro de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina. Nada aclara al respecto el borrador conocido de proyecto de reglamento.

jurídica particular derivada de la resolución recurrida y establecerá la doctrina aplicable, vinculante para los tribunales económico administrativos y para el resto de la Administración tributaria (art. 243.3, 4 y 5 LGT).

LIMITACIONES A LA IMPUGNACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES DERIVADAS DE LAS ACTAS CON ACUERDO

Cristina García-Herrera. Profesora Contratada-Doctora de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 25 noviembre 2004.

1. Introducción

Las actas con acuerdo constituyen una de las novedades de mayor interés que contiene la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Tal y como se afirma en la Exposición de Motivos estamos ante “una de las principales modificaciones que introduce la nueva Ley, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario”.

Las actas con acuerdo suponen un paso más en el camino iniciado hace unos años por el legislador en la introducción de técnicas convencionales en el ordenamiento tributario español. Como es sabido, en un principio, se impuso la resistencia en nuestra materia a este tipo de técnicas, justificada en la vulneración, se decía, de los principios de legalidad y de indisponibilidad del crédito tributario. Sin embargo, esta inicial negativa ha ido cediendo. Con el paso del tiempo han aparecido posturas más flexibles, produciéndose en nuestro país una cada vez mayor aceptación de este tipo de instrumentos, fundamentalmente al comprobarse el éxito alcanzado con los mismos en la lucha contra el fraude fiscal en los ordenamientos tributarios vecinos

De esta manera, el legislador ha ido introduciendo en el ordenamiento tributario técnicas que de algún modo participan de naturaleza convencional, como los acuerdos previos de valoración que la Ley del Impuesto sobre Sociedades incluyó en el ámbito de los precios de transferencia y que Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes generalizó.

En cualquier caso, las actas con acuerdo constituyen la primera técnica convencional que se inserta en el procedimiento de la inspección de los tributos; concretamente en su finalización. No es difícil oír, sin embargo, que este tipo de negociación y acuerdo ya existían de hecho en la práctica inspectora, puesto que era habitual que la Inspección «negociara» con los contribuyentes. En este sentido, la regulación en la LGT de las actas con acuerdo vendría a dar carta de naturaleza a un fenómeno ya existente, pero con las garantías que la transparencia de la ley conlleva.

Sea como fuere, lo cierto es que la introducción de esta modalidad de actas en el ordenamiento jurídico español ha provocado reacciones muy variadas en la

doctrina: desde posturas a favor, que valoran muy positivamente las mismas¹, hasta voces más críticas², pasando por posiciones más eclécticas, casi escépticas, al menos a la espera del resultado que las mismas tengan en la práctica³.

De la regulación contenida en el artículo 155 de la LGT, podemos resumir el régimen jurídico de las mismas en lo siguiente: las actas con acuerdo constituyen una modalidad de actas que puede dictar la inspección de los tributos, previa autorización del órgano competente para liquidar, en supuestos de duda proporcionada – aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta y apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto- y siempre que se haya prestado garantía suficiente, que vincula a ambas partes y cuyos efectos son la reducción de la sanción y una limitación a la hora de recurrir. La finalidad que se persigue con la incorporación de esta nueva modalidad de actas a nuestro ordenamiento es una disminución de la conflictividad en el ámbito tributario, una mayor seguridad jurídica y, en definitiva, una mejora en la relación que tiene lugar entre Administración y contribuyentes.

Varias son las cuestiones que han suscitado críticas respecto del régimen jurídico de esta variedad de actas de la inspección. Podemos citar, entre otras, la configuración del presupuesto habilitante -cuya redacción imprecisa y tan amplia da cabida a demasiados supuestos, quizá- el régimen de las garantías y del pago - en concreto, la rigurosidad de aquél y la imposibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago- las escasas diferencias que en realidad presentan esta clase de actas respecto de las actas de conformidad⁴ o las limitaciones a la impugnación de la liquidación que se deriva del acta, aspecto, este último, que vamos a estudiar en las líneas que siguen.

¹ Cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *QF*, núm. 9, 2003, págs. 11 a 17.

² Vid. A. HERNANZ MARTÍN y C. RÍO RODIL, “Comentarios al Proyecto de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, II/2003, pág. 141. Estos autores afirman que la sola idea de los acuerdos en el ámbito de la aplicación de los tributos parece remitirnos a tiempos pretéritos en nada compatibles con los principios de equidad e igualdad en el reparto de las cargas públicas.

³ M.T. SOLER ROCH, “Prólogo” a la obra de Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

⁴ Esta circunstancia ha llevado a algún autor a afirmar que las actas con acuerdo constituyen un “redoblado intento de dar una vuelta de tuerca más a las actas de conformidad” (A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, “Las actas de la Inspección tributaria: las actas con acuerdo”, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, AA.VV. (dir. A. MARTÍNEZ LAFUENTE), IEF, Madrid, 2004, pág. 632).

2. Limitaciones a la impugnación

A. La imposibilidad de recurso contra las liquidaciones derivadas de otras actas ante la falta de suscripción de un acta con acuerdo

El artículo 155, en su apartado 7, establece ya una primera limitación a las posibilidades de recurso en este contexto, al disponer que la “falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad”. Por tanto, no existe posibilidad de reclamar contra la negativa del inspector de firmar un acta con acuerdo. En definitiva, la facultad de adoptar acuerdos en un procedimiento de regularización es una potestad administrativa discrecional, sin que el contribuyente tenga ningún derecho a este tipo de actas. El problema es que el presupuesto habilitante de éstas se ha configurado de una forma tan amplia que cabe incluir prácticamente cualquier supuesto en el mismo, por lo que podrá ser habitual que el contribuyente tenga intención de llegar a un acuerdo, en lugar de prestar su conformidad a la regularización inspectora.

B. Límites a la impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas con acuerdo

El artículo 155.6 de la LGT dispone que “el contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta Ley y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento”.

Por tanto, en vía administrativa no puede interponerse contra la liquidación ni recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa. Únicamente en esta vía, cabe acudir al procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho. En cuanto a la vía judicial, la posibilidad de recurso se limita al supuesto en el que concurra un vicio del consentimiento.

a. Fundamento de la limitación

Las limitaciones a la impugnación de las liquidaciones que se derivan de un acta con acuerdo encuentran su razón de ser en la naturaleza convencional de este tipo de actas. Además, ha de tenerse en consideración la finalidad que estas actas están llamadas a cumplir en nuestro ordenamiento. Como ya hemos afirmado con anterioridad, con ellas se pretende *reducir la litigiosidad o conflictividad* que existe en el ámbito tributario, que constituye una de las

preocupaciones más serias sobre el adecuado funcionamiento de nuestro sistema tributario de los últimos años.

Así las cosas, la firma por parte de un contribuyente de un acta con acuerdo, va a suponer para el mismo, de un lado, el beneficio del acuerdo en sí y, de otro, una reducción de la sanción (reducción del 50 por 100), circunstancia esta última que implica automáticamente la renuncia por parte del contribuyente a la tramitación separada del procedimiento sancionador. Al mismo tiempo, sin embargo, sufrirá, como contrapartida de tales beneficios, una serie de limitaciones en su derecho a la impugnación o revisión de la liquidación respecto de la cual ha prestado su conformidad. Si no existiesen límites a la impugnación, el objetivo que las actas con acuerdo persiguen –reducir el número de recursos- no se vería alcanzado. Por esta razón la Administración está dispuesta, de un lado, a renunciar a la aplicación unilateral de la ley, llegando en su lugar a un acuerdo con el contribuyente y, de otro, a reducir además la sanción que le corresponde, pero, a cambio, el contribuyente debe aceptar que no recurrirá, para hacer efectiva la lucha contra la conflictividad que, como decíamos, en los últimos años ha alcanzado niveles desorbitados.

La cuestión, sin embargo, no es pacífica. Evidentemente el contribuyente no puede ver negado su derecho a recurrir en todo caso, pues ello supondría una vulneración de la tutela judicial efectiva, garantizada constitucionalmente, en el artículo 24 de la CE.¹

En definitiva, tal y como afirma la profesora SOLER ROCH, debe conseguirse un equilibrio entre esta opción al acta con acuerdo, ejercida libremente por el contribuyente, y el derecho a mantener la legítima discrepancia con los Tribunales. Como afirma la citada profesora “premiar al sumiso y castigar al disconforme no siempre es lo más acertado sobre todo si al final el disconforme tiene la razón”².

No queríamos dejar de mencionar una última cuestión. Para que las actas con acuerdo sean un instrumento válido en la lucha contra la litigiosidad en materia tributaria es imprescindible que el ejercicio de esta facultad discrecional se lleve a cabo de forma uniforme y no de acuerdo con el criterio de cada actuario. Si no fuera así, esta variedad de actas implicará una dispersión de criterio administrativo que supondría un nuevo semillero de conflictividad³.

¹ Así lo ha manifestado D. CARBAJO VASCO, “Consideraciones sobre el procedimiento inspector a la luz de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *Seminario Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, abril de 2004.

² Cfr. M.T. SOLER ROCH, “Prólogo”, ob. cit., pág. 15.

³ Véase, C. GARCÍA-HERRERA BLANCO y P.M. HERRERA MOLINA, “El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo (Una pequeña paradoja en la nueva LGT)”, *Impuestos*, 6, 2004, págs. 13 a 32.

b. La impugnación en vía administrativa: el procedimiento de nulidad de pleno derecho como único cauce de revisión

En vía administrativa se impide la posibilidad de interponer un recurso de reposición, así como una reclamación económico administrativa. La impugnación en esta vía se limita a los supuestos de nulidad de pleno derecho contenidos en el artículo 217 de la LGT¹. Por tanto, los motivos tasados que dan lugar a la nulidad radical del acto son los siguientes: que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, que el acto haya sido dictado por órgano manifiestamente incompetente, por razón de la materia o del territorio, que tenga un contenido imposible, que sea constitutivo de infracción penal o se dicte como consecuencia de ésta, que el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, que el acto haya sido dictado prescindiendo de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados y, por último, que se trate de actos, expresos o presuntos, contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

Llama la atención, a nuestro juicio, que estos motivos, que en vía administrativa permiten la revisión del acta con acuerdo, no se recojan, sin embargo, en vía contenciosa, donde, como veremos a continuación, sólo es posible el recurso si existe un vicio en el consentimiento, supuesto que no coincide exactamente con las causas de nulidad del artículo 217 de la LGT. Además, esta distinción de motivos que admiten la impugnación en ambas vías puede dar lugar también a problemas de orden procedimental².

c. La impugnación en vía contenciosa: la revisión sólo en caso de vicios del consentimiento y su compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE

En el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*³ se afirmaba que no existe inconveniente en negar la posibilidad de recurso en vía administrativa pero, en cambio, no es

¹ En un principio, el Anteproyecto de LGT impedía cualquier posibilidad de recurso en vía administrativa.

² Vid. F.J. ÁLVAREZ DÍAZ, "La finalización de las actuaciones inspectoras y su documentación", *XXV Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, AEDAF, Madrid, 2004, pág. 28.

³ Cfr. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001, págs. 174 a 178.

posible negar toda posibilidad de recurso en vía judicial, puesto que ello supondría una vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE.

En el citado informe se distingue entre las cuestiones de hecho y las cuestiones de derecho. Respecto de aquéllas, se acepta su imposibilidad de discusión, una vez que éstos han sido admitidos por el contribuyente, salvo que exista un vicio del consentimiento, debidamente acreditado por éste. En relación con las cuestiones de derecho, existen diversas opiniones en la Comisión, tal y como recoge el informe. De una parte, si el acuerdo tiene la misma fuerza que un contrato, no hay imposibilidad de impugnación si no es porque exista un vicio en alguno de sus elementos esenciales: consentimiento, causa y objeto. En la medida en que el objeto es negociable y la causa de la perseguida por las partes, en realidad, sólo quedaría la posibilidad de impugnar por vicios en el consentimiento. Esta es la opción acogida por el artículo 155. 6 de la LGT. De otra parte, también se dijo, y esta era la opción mayoritaria, que el acuerdo da lugar a un verdadero acto administrativo y, en consecuencia, no puede defenderse su naturaleza contractual, pero sí puede limitarse la posibilidad de recurso a una serie de motivos tasados, tales como los supuestos de nulidad de pleno derecho, errores de hecho e infracción manifiesta de Ley. Aun así, seguirían planteándose problemas de inconstitucionalidad, en la medida en que se está impidiendo la intervención del juez en los supuestos de infracción no manifiesta de Ley.

En nuestra opinión, la liquidación debe poder impugnarse también ante la jurisdicción contencioso-administrativa no sólo cuando existan vicios en el consentimiento, sino cuando se hayan obviado los trámites esenciales del procedimiento –la autorización para el acuerdo- o cuando no haya concurrido el presupuesto habilitante. Estamos de acuerdo con el Consejo de Estado¹ cuando afirma que “la ley puede, en principio, tasar los criterios de revisión jurisdiccional, aunque el lugar no sea el más apropiado. Pero no puede reducirse tal revisión a la posible existencia de “vicios en el consentimiento” como si de un mero contrato entre las partes o de una transacción se tratara. El acta y la consiguiente liquidación girada sobre el acuerdo siguen siendo *actos jurídicos tributarios*, sujetos a revisión por otras múltiples causas posibles, entre otras las que dan lugar a la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes, cuyo conocimiento en modo alguno cabría vedar a la jurisdicción competente, cuando entienda de un recurso, dado que los actos ni siquiera son firmes”².

¹ Cfr. *Dictamen 1403/2003 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria*, pág. 76.

² Como afirma Y. MARTÍNEZ MUÑOZ a los efectos de evitar la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva debe admitirse “la posibilidad de impugnar las liquidaciones que resulten de las actas con acuerdo, si bien por determinados motivos de nulidad de pleno derecho, errores materiales y aritméticos, declaración de lesividad o revocación, es decir, siempre que por medio del recurso no se discuta el contenido del acta al que se ha dado el consentimiento en la fase de

Bibliografía

- ÁLVAREZ DÍAZ, F.J., “La finalización de las actuaciones inspectoras y su documentación”, *XXV Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, AEDAF, Madrid, 2004.
- CARBAJO VASCO, D., “Consideraciones sobre el procedimiento inspector a la luz de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *Seminario Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, abril de 2004.
- CONSEJO DE ESTADO, *Dictamen 1403/2003 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria*.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 23 de enero de 2003.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *QF*, núm. 9, 2003.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M., “El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo (Una pequeña paradoja en la nueva LGT)”, *Impuestos*, 6, 2004, págs. 13 a 32.
- HERNANZ MARTÍN, A. y RÍO RODIL, C., “Comentarios al Proyecto de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, II/2003.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- SOLER ROCH, M.T., “Prólogo” a la obra de MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “Las actas de la Inspección tributaria: las actas con acuerdo”, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, AA.VV. (dir. A. MARTÍNEZ LAFUENTE), IEF, Madrid, 2004.

contradicción” (Cfr. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 197).

EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE: ¿PROCEDIMIENTO PARA DAR RESPUESTA AL PRINCIPIO DE PARTICIPACIÓN CIUDADANA, PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN O DE REVISIÓN?

Fernando Serrano Antón. Profesor Titular de la UCM.
Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 25 noviembre 2004.

1. Introducción.

La necesidad y conveniencia de prestar cada día mejores servicios públicos, aconseja proveer a los ciudadanos de los medios precisos que les permitan poner en conocimiento de la Administración prestadora de los mismos la valoración que dichos servicios les merecen, ya sea a modo de quejas o reclamaciones, o bien, de sugerencias o recomendaciones.

La creación del Defensor del Contribuyente se suele enmarcar dentro de la voluntad de mejorar la prestación de sus servicios a los contribuyentes, mediante la técnica de dotar a éstos de un instrumento de fácil acceso y ágil para hacer llegar a la Administración Municipal las quejas sobre el funcionamiento de sus servicios tributarios y las iniciativas para incrementar la calidad de los mismos y obtener de aquella una pronta respuesta.

La preocupación generalizada de los entes públicos en mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario se puede observar en dos sentidos: primero, dando amparo a situaciones de desprotección jurídico-fiscal en los que pueden verse determinados contribuyentes; y, segundo, creando los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas tributarias, detectando las disfunciones y anomalías del sistema a través de las quejas y sugerencias presentadas.

Generalmente se ha mantenido que el Defensor de Contribuyente se puede encajar en la concepción moderna del fenómeno tributario tendente a hacer real un nuevo modelo de las relaciones entre el Fisco y el contribuyente. Esta nueva etapa se basa en la transparencia administrativa y el correcto funcionamiento de los servicios tributarios municipales. Esta iniciativa trata de ser un instrumento imparcial, ágil y eficaz de resolución de conflictos tributarios.

El Defensor del Contribuyente nace como un instrumento privilegiado para tratar de lograr el equilibrio en las relaciones entre la Administración tributaria municipal y el contribuyente, en tanto que debe procurar la puesta en práctica de los derechos y garantías de los contribuyentes, dejando así de ser una mera declaración de principios y reforzando la seguridad jurídica del marco tributario.

Desde su inicio, la *Ombudsmanía* persigue la vocación de ser un órgano independiente con la legitimidad necesaria para resolver las quejas y reclamaciones de los contribuyentes relativas al sistema tributario municipal o sobre las desatenciones, retrasos o anomalías en los procedimientos tributarios, así como para dirigir recomendaciones a la Administración con el fin de solventar las disfunciones observadas y aumentar la calidad en la prestación de los servicios tributarios municipales.

De veloz y rápida, puede definirse su difusión a lo largo del siglo pasado, tanto en los países europeos, como en América, Asia y África, desde su primera aparición en Suecia a principios del siglo XIX, bajo la denominación de *Ombudsman*. En el Ayuntamiento de Madrid, la Oficina del Defensor del Contribuyente surge, de manera pionera en la administración local española, tras el apoyo unánime de todos los grupos políticos de la corporación para su creación a lo largo del año en curso.

2. Funciones del Defensor del Contribuyente

Si se trata de determinar las funciones del Defensor de Contribuyente, éstas deben considerarse en relación con el contribuyente y sus exigencias a aquél. Por determinar algunas, sin ánimo exhaustivo:

- a) Recibir y tramitar las quejas, reclamaciones o sugerencias formuladas por los ciudadanos, relacionados directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones u otras deficiencias que se observen en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de los servicios tributarios municipales, recabando de éstos cuanta información fuere precisa para el esclarecimiento de los hechos que las hubieren originado.
- b) Elaborar los informes y contestaciones que procedan, notificándolas al interesado.
- c) Remitir, trimestralmente, a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones, a través de la Concejalía de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, copia de las quejas, reclamaciones y sugerencias recibidas, así como de las contestaciones dadas a las mismas.
- d) Formular a los servicios pertinentes las recomendaciones que estime precisas para la mejor defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes en relación a las quejas, reclamaciones y sugerencias presentadas. Simultáneamente, dichas recomendaciones serán remitidas, para su constancia y conocimiento, a la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones.

- e) Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en el art. 29 de la Constitución, en materia tributaria, el cual se regirá, en cualquier caso, por su legislación específica.
- f) Elaborar una Memoria anual en la que quede reflejado el resumen de su actuación a lo largo del ejercicio y se sugieran aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para la mejor defensa y garantías de los contribuyentes.
- g) Tramitar las quejas que el Defensor del Pueblo envíe por el mal funcionamiento de los servicios tributarios municipales.

3. Los derechos de los contribuyentes en relación al Defensor del Contribuyente.

Frente a las potestades de la Administración se encuentran los derechos, en este caso, de los contribuyentes, que no son un reflejo literal de los derechos contenidos del artículo 34 de la Ley General Tributaria, dado que estos van de suyo, sino que se trata de determinar los derechos en relación con la labor del Defensor del Contribuyente. Pues bien, pueden numerarse los siguientes:

- a) Los obligados tributarios tendrán derecho a presentar cuantas quejas y reclamaciones tuvieren por conveniente, por los retrasos, desatenciones u otras deficiencias en la prestación de los servicios tributarios del Ayuntamiento de Madrid, así como a formular las sugerencias que crean de interés para mejorar la calidad de los mismos.
- b) Igualmente, los obligados tributarios tendrán derecho a ser informados, en cualquier momento, del estado de tramitación de las quejas, reclamaciones y sugerencias formuladas y a ser notificados del resultado de las mismas.
- c) Las quejas y reclamaciones formuladas no tendrán la consideración de recurso administrativo y su presentación no paralizará o interrumpirá los plazos dispuestos en la normativa vigente sobre tramitación y resolución de los procedimientos tributarios en curso en los que el obligado tributario pudiera tener interés directo o indirecto, ni, tampoco, condicionará el ejercicio de cualesquiera otras acciones y derechos que pudieran corresponder a aquellos de conformidad con la legislación en vigor.

4. Procedimiento

Las quejas, reclamaciones y sugerencias, que no tendrán en ningún caso naturaleza de recurso administrativo, se pueden presentar por diversos canales. La flexibilidad que debe acompañar la defensa de los contribuyentes exige una amplia gama de posibilidades en la presentación de las quejas, desde la

presentación de instancias por escrito en las Oficinas de Información y Atención al Ciudadano que existen en todas las Juntas Municipales de Distrito, o bien de forma directa, ante la propia Oficina del Defensor del Contribuyente, en los registros de los servicios municipales, o por correo electrónico

La Oficina del Defensor del Contribuyente rinde cuentas periódicamente de su actividad ante la Comisión Especial de Sugerencias y Reclamaciones, un órgano en el que están presentes todos los grupos políticos municipales. Anualmente, lo hará ante los madrileños mediante la publicación de su memoria en la que se reflejarán el resumen de su actuación a lo largo del ejercicio, y las propuestas de medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para la mejora del sistema fiscal local y su correspondiente aplicación.

En cuanto a la terminación del procedimiento, hay que señalar que las contestaciones dictadas no serán susceptibles de recurso.

ÍNDICE GENERAL

Programa general de las Jornadas.....	3
– LAS DISPOSICIONES GENERALES REGULADORAS DE LOS TRIBUTOS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. — Rafael Calvo Ortega.....	7
– EL INTERÉS DE DEMORA EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. — Antonio Cayón Galiardo.....	15
– DEVENGO Y DETERMINACIÓN DE LA NORMA APLICABLE EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. — Ramón Falcón y Tella.....	29
– LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. — Gaspar de la Peña Velasco.....	39
– PRINCIPALES MODIFICACIONES RELATIVAS AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. — José Manuel Almudí Cid.....	41
– LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS. — Rosa María Galán Sánchez.....	49
– EL NUEVO RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS. — Amparo Grau Ruiz.....	53
– LA RESPONSABILIDAD POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA. — Pedro Manuel Herrera Molina.....	63
– LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. — Javier Martín Fernández.....	71
– LA GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. — Miguel Ángel Martínez Lago.....	83
– LA SANCIÓN DE LOS INGRESOS REALIZADOS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO. RELACIONES ENTRE LOS ARTS. 27 Y 191 DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. — Marta Verdesoto Gómez.....	91
– PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS. CAUSAS EXIMENTES. — Mercedes Ruiz Garijo.....	95
– LA INICIACIÓN A INSTANCIA DEL INTERESADO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ESPECIALES DE REVISIÓN. — Clemente Checa González.....	101
– ESBOZO SOBRE LA REVISIÓN EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. — Leonardo García de la Mora.....	107

- LIMITACIONES A LA IMPUGNACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES DERIVADAS DE LAS ACTAS CON ACUERDO.—Cristina García-Herrera 121
- EL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE: ¿PROCEDIMIENTO PARA DAR RESPUESTA AL PRINCIPIO DE PARTICIPACIÓN CIUDADANA, PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN O DE REVISIÓN?.—Fernando Serrano Antón.. 129

LOS ESQUEMAS Y COMUNICACIONES REUNIDOS EN ESTE DOCUMENTO SE TERMINARON DE ENTREGAR EL DÍA 11 DE NOVIEMBRE DE 2.004