

ESTUDIOS

■ **Algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos**

■ José Manuel Tejerizo López

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UNED.
Miembro de la AEDAF.

■ **CONTENIDOS:**

1. Introducción.
2. La Gestión en la ley General Tributaria.
3. La Gestión Tributaria en la actualidad.
4. La reforma de la aplicación de los tributos.
 - 4.1. Las soluciones normativas.
 - 4.2. Algunos problemas que plantea la aplicación de los tributos.
5. Conclusiones.

I. Introducción

La reforma de las normas reguladoras de los procedimientos de aplicación de los tributos parece que está próxima (aunque esta es una sensación que hemos tenido en muchas otras ocasiones). Varios datos parecen evidenciarlo: en el verano de 2001 rindió su Informe una Comisión constituida para la reforma de la LGT; los servicios del Ministerio de Hacienda han redactado un borrador de Anteproyecto de reforma de la LGT que, al parecer, y abandonando los antecedentes habidos en la materia, será una Ley de nueva planta; y, en fin, este borrador se ha sometido al juicio de otra Comisión cuyo Informe (de finales de enero de 2003) se ha limitado, en realidad, a exponer más o menos sistemáticamente las novedades del nuevo texto legal, sin someterlas las más de las veces a crítica alguna.

Sobre esta reforma tratan las líneas que siguen, aunque antes de entrar en materia resulta conveniente hacer una precisión terminológica y algunas consideraciones generales que, por otra parte (bueno es reconocerlo), pueden resultar obvias.

Por lo que se refiere a la primera, es posible plantearse una disyuntiva a la hora de utilizar las expresiones “*aplicación de los tributos*” o “*gestión tributaria*”. Yo he empleado esta última en algunas ocasiones, e incluso otra tercera “*procedimientos tributarios*”. No obstante debo reconocer que el uso del término *gestión tributaria* puede provocar equívocos porque, según resulta conocido, en nuestra legislación tal expresión admite diversos significados, lo que obliga a precisar en cada momento cuál es el sentido en que se utiliza. Por otra parte, aunque es cierto que la mayor parte de las actividades a que vamos a hacer referencia se llevan a cabo a través de procedimientos, no deja de serlo también que en algunos casos resulta difícil calificarlas como tales, al menos dentro de los cauces del procedimiento por antonomasia, que es el procedimiento administrativo. Por todo ello me he inclinado por emplear ahora la expresión *aplicación de los tributos*, que resulta más amplia y que es, en definitiva, la que se ha utilizado últimamente (por ejemplo, en el Informe de la Comisión para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001; en el borrador del Anteproyecto de Ley General Tributaria, y en el Informe de enero de 2003 que lo ha enjuiciado).

En definitiva, pretendo dedicar algunas líneas a realizar algunas reflexiones sobre la reforma de la aplicación de los tributos, evidentemente referidas al ordenamiento español.

Aclarado esto, debo hacer algunas consideraciones generales, como prometí hace un instante. La primera de ellas es para matizar un lugar común. Se dice (yo mismo me he hecho eco de ello en alguna ocasión) que la reforma de nuestro sistema tributario sustantivo iniciada (por señalar una época concreta) en 1977, no fue nunca acompañada de una reforma similar en el ordenamiento tributario procedimental o adjetivo. Esto es cierto si por reforma entendemos un conjunto sistemático de normas reguladoras de los procedimientos de aplicación de los tributos, pero no lo es si se quiere decir con ello que, desde la fecha en cuestión (1977), no se ha modificado en absoluto el modo de exigir los tributos. Los cambios operados en el último cuarto de siglo en la manera de recaudar los tributos, empezando por la configuración misma de la Administración Tributaria española, son suficientes, tanto cuantitativa como cualitativamente, como para desvirtuar tal afirmación. Además, hay que señalar que la reforma en estas materias, que podríamos calificar de silenciosa parafraseando a un autor ilustre (FUENTES QUINTANA), ha tenido éxito si con ello se quiere aludir al número de personas afectadas por los tributos, o a la recaudación obtenida, aunque también se debe reconocer que, en este campo, todavía queda mucho por hacer.

Dicho esto, asimismo es un lugar común afirmar que es necesaria una reforma de las normas que regulan la aplicación de los tributos, porque se han quedado desfasadas. De nuevo debemos matizar esta *communis opinio*. Si acabamos de decir que en la aplicación de los tributos se han producido reformas, siquiera sean parciales y sin que respondan a un objetivo preciso, la necesidad de nuevas modificaciones sólo puede justificarse con el fracaso de las introducidas hasta ahora. No ha existido tal, o al menos no totalmente. Cuando se lee a los distintos autores que se han preocupado del tema se descubre que, en realidad, lo que se pide es que las reformas en la materia se sistematicen y se incorporen a un *corpus* legal único. En definitiva, se pide que se reforme, esta vez sí de manera radical, aunque sea sólo en la forma, la Ley General Tributaria, de manera que su contenido se acomode verdaderamente a lo que quiere decir su nombre, lo que hoy día no sucede.

Aún debemos hacer otra precisión más. Como resulta conocido, la LGT tiene dos títulos (el segundo y el tercero) en los que, en líneas generales, se regulan respectivamente los aspectos estáticos y dinámicos del fenómeno tributario. Sin entrar ahora en la cuestión dogmática de la pervivencia separada de estos dos enfoques del tributo, es lo cierto que lo que se pretende es modificar el título denominado ahora "*La gestión tributaria*" y que en el futuro (si prospera la terminología antes aludida) pasaría a denominarse "*Aplicación de los tributos*".

Las razones por las que la LGT ha perdido su actualidad han sido expuestas en múltiples ocasiones. Yo mismo me he referido a ellas en algunos escritos, por lo que no resulta necesario detenernos mucho en la cuestión, pero sí es útil decir algo al respecto. En mi opinión, de entre las muchas causas que explican el desfase actual del la LGT o, lo que es lo mismo, justifican la necesidad de su reforma, se deben destacar las siguientes:

a) En primer lugar, la complejidad cada vez más acentuada de los procedimientos tributarios. Como vamos a ver de inmediato, cuando apareció la LGT (a su vez resultado de una larga evolución normativa anterior) solo existía un procedimiento tributario tipo, aunque es cierto que con posibilidades ciertas de complicarse. En estos momentos (y también como resultado de otra larga evolución legislativa) los procedimientos son múltiples y variados. Para evidenciarlo podemos poner dos ejemplos muy simples: actualmente buena parte de los procedimientos tributarios se siguen con personas que no son sujetos pasivos; y no pocos procedimientos tienen por objeto prestaciones formales que solo de manera indirecta o tangencial guardan relación con el presupuesto generador de los tributos.

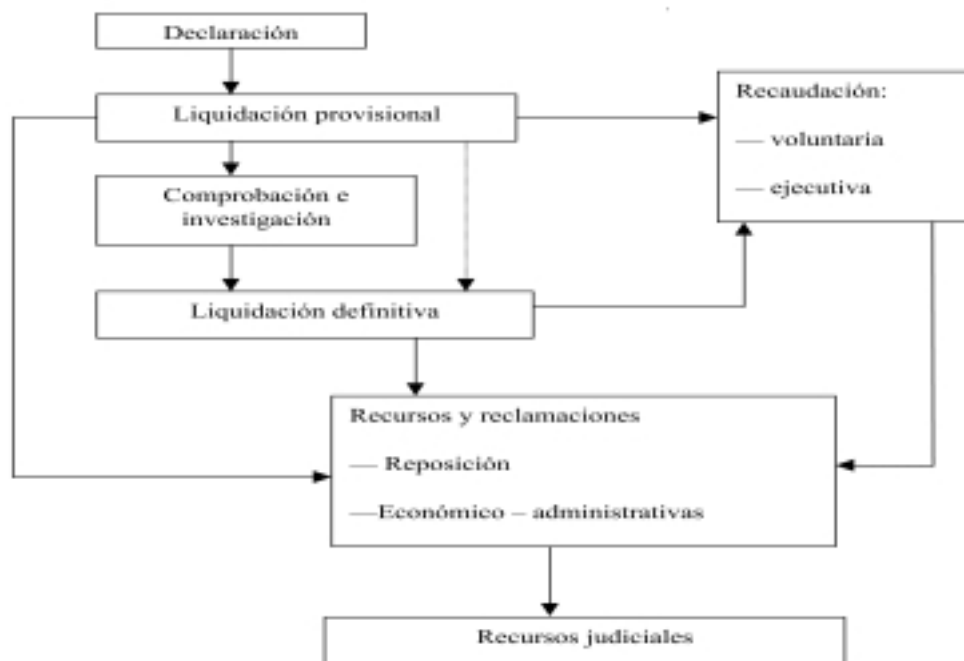
b) En segundo término, la progresiva asunción de funciones tributarias por parte de los particulares. Actualmente, la tarea de aplicar los tributos recae las más de las veces sobre los sujetos pasivos, y en casi todos los casos de manera exclusiva. Como ya he

dicho algunas veces, en múltiples ocasiones la obligación tributaria nace y se extingue sin intervención alguna de la Administración Pública (aunque para ser exactos existe al menos una actividad administrativa, si bien de carácter pasivo: la de recibir la cuantía del tributo).

c) Por último, la aparición de las nuevas tecnologías. La gestión de los tributos ha cambiado extraordinariamente desde los años 60 del siglo pasado. Los medios de comunicación, de transmisión de datos o de transferencia de cantidades no tienen nada que ver con las entonces existentes. Las normas, aunque han sido objeto de modificaciones parciales, no recogen en modo alguno la rápida evolución de tales medios que, por ejemplo, convierten en obsoleto algo tan simple como es el deber de la comparecencia personal en las oficinas públicas.

Así pues, parece evidente que las normas que regulan la aplicación de los tributos deben modificarse, aunque la modificación consista solo en reunir en un texto unitario (una nueva LGT en definitiva) las normas que ahora está dispersas. A precisar cuál debe ser, en mi opinión, el alcance de alguna de las reformas, dedicaré las líneas que siguen. Antes, para terminar esta introducción, haré otras precisiones referidas a este trabajo.

La primera, que para explicar mejor mis conclusiones conviene detenerse brevemente en analizar cómo se estructuraba originalmente la gestión tributaria en la LGT y cómo se estructura en los tiempos actuales.



Y la segunda, y más importante, que solo aludiré, por razones evidentes de tiempo y espacio, a determinados aspectos de la reforma. Solo a los que me han parecido más relevantes (y aspiro, aunque peque de ingenuo, a que se comparta conmigo, la escala de valores que ello evidencia).

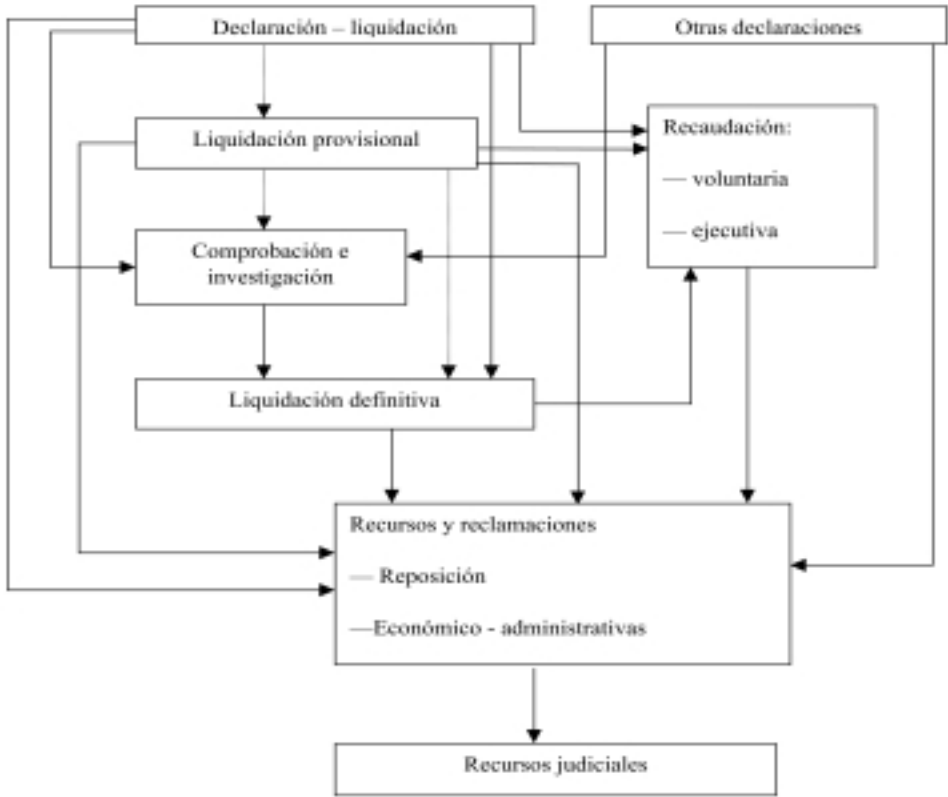
2. La gestión en la ley general tributaria

Como venimos diciendo, la gestión tributaria se ha complicado extraordinariamente desde el diseño original de la Ley General Tributaria (1963), que fue la primera Ley que ordenó sistemáticamente los principios y las reglas que informan la aplicación de los tributos.

Una visión general de las distintas fases de la gestión tributaria en la LGT se puede observar en el cuadro siguiente:

El correcto entendimiento del cuadro que acabamos de exponer exige algunas explicaciones adicionales. Son las siguientes:

- a) El contribuyente sólo estaba obligado a declarar los hechos determinantes de la exigencia del tributo (la renta obtenida, la transmisión realizada, las operaciones económicas llevadas a cabo, etc.). Y sólo hechos propios, no ajenos (aunque al declarar los propios, en muchas ocasiones se estuvieran declarando implícitamente algunos ajenos).
- b) El procedimiento de liquidación de los tributos era exclusivamente administrativo, sin intervención alguna de los interesados más que a través de los recursos correspondientes.
- c) Las funciones de liquidación, y de comprobación e investigación se encomendaban inicialmente a órganos administrativos diferentes. Incluso las funciones de comprobación e investigación estuvieron encomendadas a cuerpos de funcionarios diferentes hasta finales de los años 70 (e incluso hasta 1982 para el ITP).
- d) Era relativamente frecuente la existencia de dos liquidaciones (sobre todo en los primeros momentos de vigencia de la LGT), la primera provisional y la segunda definitiva.
- e) En cuanto a la función recaudatoria se distinguía claramente entre el plazo de pago voluntario y el periodo ejecutivo. El primero se desarrollaba íntegramente ante órganos de la Administración Tributaria (aunque poco a poco se introdujo la posibilidad de pago a través de las entidades de crédito. Por el contrario, las actuaciones en periodo ejecutivo se encomendaban a profesionales independientes.



f) Los recursos y reclamaciones tenían por objeto casi exclusivo los actos de liquidación y de recaudación.

3. La Gestión tributaria en la actualidad

El diseño original de la gestión tributaria, que acabamos de pergeñar, se mantuvo intacto durante poco tiempo, de tal modo que casi inmediatamente después de aprobarse la LGT comenzaron las modificaciones, modificaciones que, es fácil imaginarlo, no se produjeron de una sola vez, sino que se fueron introduciendo en la legislación patria paulatinamente. Unas veces con gran rapidez (por ejemplo, las autoliquidaciones comenzaron a existir ya a finales de los años 60), y otras lentamente (por ejemplo, la desaparición de los profesionales encargados de la recaudación en vía de apremio no se produjo hasta mediados de los años 80).

Con muchos matices, es cierto, podemos decir que, como resultado de esta evolución, la aplicación de los tributos se lleva a cabo en la actualidad con arreglo al esquema siguiente:

También este cuadro requiere algunas explicaciones adicionales para terminar de ser comprendido. Son las siguientes:

- a) Como novedad más llamativa (aunque ya tenga diez años de existencia), se ha modificado la organización de la Administración Tributaria, mediante la constitución de una Agencia especializada. Hay que decir, no obstante, que la transcendencia del nuevo modelo es más interna que externa.
- b) El contribuyente no se limita a declarar hechos, sino que además debe aplicar las normas legales correspondientes, practicar la liquidación que proceda e ingresar la cantidad resultante en el Tesoro Público. La consecuencia derivada de todo ello es que, como ya he dicho, la gestión tributaria (o la aplicación de los tributos) recae casi exclusivamente sobre los particulares. Se ha producido así lo que el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT de 2001 denominó *privatización de la gestión tributaria*.
- c) Se ha ampliado el campo de las personas obligadas a presentar declaraciones, y se ha ampliado también el objeto de las declaraciones. En cuanto al primer aspecto pueden mencionarse la aparición de los retenedores. En cuanto al segundo, hay que indicar que la declaración puede exigirse incluso antes de que haya nacido el tributo (con ingresos de cantidades a cuenta del tributo en cuestión), o puede referirse a datos y circunstancias no exclusivamente dinerarios.
- d) La actividad administrativa ha pasado a ser casi de forma exclusiva de control, control que en la inmensa mayoría de los casos es de carácter interno, sin que llegue a tener reflejo en las relaciones de la Administración Tributaria con los interesados.
- e) La figura de la liquidación provisional se ha desdibujado y en muchos supuestos simplemente ha desaparecido.
- f) La liquidación definitiva se llega a producir en muchas ocasiones no por la actuación de la Administración, sino por la aplicación del instituto de la prescripción.
- g) Se han desdibujado extraordinariamente las funciones de los distintos órganos de la Administración tributaria. Antes, los órganos de liquidación liquidaban, pero no inspeccionaban; la inspección comprobaba, pero no liquidaba; y los órganos recaudadores ni liquidaban ni inspeccionaban. Ahora todos los órganos administrativos, en mayor o menor medida, hacen todo: liquidan, inspeccionan (es decir, comprueban e investigan) y recaudan.
- h) La recaudación, en todas sus fases, se realiza por órganos de la Administración.

- i) Los recursos y las reclamaciones han dejado de tener por objeto casi exclusivo los actos de liquidación o de recaudación, y cada vez más se ocupan de deberes y obligaciones de carácter formal.

4. La reforma de la aplicación de los tributos.

4.1. Las soluciones normativas.

Resulta claro que el progresivo alejamiento de las normas de la LGT de la aplicación de los tributos que se lleva a cabo en la realidad no ha pasado desapercibido, ni para los estudiosos del Derecho Tributario, ni, y esto es lo más importante, para los poderes públicos. Por ello, han sido numerosas las reformas parciales que ha sufrido en su dilatada vida. Las más importantes de ellas, como no podía ser menos, se han llevado a cabo en las dos últimas décadas. Por simplificar, podemos decir que en tales reformas se pueden distinguir claramente dos fases:

- a) La primera de ellas, producida a mediados de los años 80 tuvo, con los matices que se quiera, un claro enfoque represivo (que alcanzó incluso a la regulación de determinados impuestos, como el IRPF). Esta reforma tuvo por objeto, al menos formal, atajar los abusos, ciertos o presuntos, que se habían producido por la aplicación de unas normas tributarias calificadas por los poderes públicos como ingenuas. Más bien hay que creer que nos encontrábamos entonces con los problemas propios de la aplicación de un sistema tributario que había alcanzado un alto grado de generalidad en un plazo muy breve de tiempo.
- b) La segunda de las fases, iniciada a mediados de los años 90 y continuada durante la segunda mitad de la década, se produjo como reacción frente a la reforma anterior, cuyos efectos no habían sido los previstos. Las normas en las que se explicitó esta contrarreforma pusieron su acento en la defensa de los derechos de los contribuyentes, y tuvieron su culminación con la aprobación de una especie de reglas de buena conducta que, en buena parte, eran innecesarias.

De ellas podemos destacar dos: la primera, la creación, a finales de 1996, del *Consejo para la defensa del contribuyente*, formado por representantes de la Administración tributaria y de sectores profesionales (por ejemplo, de la Universidad), y presidido por una persona de reconocido prestigio en el ámbito tributario (los dos presidentes que hasta ahora ha tenido Institución han sido Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario). Y la segunda, la aprobación en febrero de 1998 de la *Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*. Esta ley pretendió ser un elenco de los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Hacienda pública, aunque hay un acuerdo mayoritario en la doctrina en reconocer que fue una ley incompleta, y sobre todo, reiterati-

va pues la gran mayoría de sus preceptos ya estaban contenidos en otras leyes, en particular la que regula los procedimientos administrativos en general.

En estos momentos, este tipo de soluciones para hacer frente a la regulación de la aplicación de los tributos se ha revelado claramente insuficiente. Parece evidente que se debe afrontar de una vez por todas la tarea de aprobar una nueva Ley que englobe los principios y reglas generales que deben presidir tal aplicación.

Esta nueva ley general tributaria (que puede cambiar de nombre, aunque no parece oportuno dada la aceptación del actual) debe acompañarse de una nueva regulación de la Administración tributaria, aunque solo sea para dotarla de un texto normativo autónomo pues, como es sabido, en la actualidad se rige por unos preceptos contenidos formalmente en la Ley de Presupuestos de 1990. Esta circunstancia peculiar ha hecho que, incluso, se haya puesto en duda su constitucionalidad (todavía están pendientes de sentencia algunos recursos de inconstitucionalidad sobre el particular). Es evidente que una nueva Ley estatutaria acabaría con esta incertidumbre

Así pues, ya podemos sentar una primera conclusión: en mi opinión son necesarias una nueva ley general tributaria y una ley reguladora de la Agencia Tributaria.

4.2. Algunos problemas que plantea la aplicación de los tributos

Sería una pretensión por mi parte intentar pasar revista a todos los problemas que suscita la aplicación de los tributos. Me limitaré por tanto a decir algo sobre algunos de los que me parecen más relevantes.

4.2.1. La autonomía de los procedimientos tributarios

El primero de ellos es muy fácil de enunciar (aunque no tanto de resolver). Teniendo en cuenta que la aplicación de los tributos no es otra cosa que una de las funciones que tienen las Administraciones Públicas, resulta lícito preguntarse si es necesario que se regule expresamente esta materia, o si bastaría con aplicar las normas establecidas, con carácter general, para todas las actividades administrativas.

La cuestión se planteó con cierto apasionamiento a principios de la década pasada, con ocasión de la aprobación de la Ley de procedimiento administrativo común, y suscitó, era fácil de imaginar, múltiples pronunciamientos doctrinales, administrativos e incluso judiciales. En ocasiones, las diferentes posturas doctrinales derivaron incluso hacia una discusión sobre la autonomía misma del Derecho Tributario.

Es evidente que estoy convencido de la independencia científica del Derecho Tributario. La finalidad de la actividad financiera pública y los principios que la informan justifican, como han hecho autores mucho más autorizados que yo, tal autonomía. Pero ésta no necesita ser reafirmada continuamente, y en modo alguno justifica que todos

los extremos de tal actividad deban ser regulados de forma autónoma e individualizada, sobre todo si lo tienen que ser de modo idéntico a como lo son en otras esferas del quehacer público. Así pues, creo que este debate es en buena medida estéril. Por simplificar, solo debe ser regulado de forma especial lo que sea consecuencia de las especialidades del Derecho Tributario (y esta es la postura que, al parecer, se defiende en el borrador de Anteproyecto de la Ley General Tributaria).

Soy consciente de que con ello hemos avanzado poco, por lo que es necesario profundizar algo más. Para ello podemos tomar en cuenta dos tipos de normas, por otra parte distinguidas claramente en la Ley de procedimiento administrativo común. **Unas** son las que regulan la respectiva posición jurídica de los órganos administrativos y de los interesados; y **otras** son las que establecen los trámites de los procedimientos administrativos, en nuestro caso los que tienen por objeto la aplicación de los tributos.

Respecto de las **primeras** no tiene justificación alguna la existencia de especialidad alguna en materia tributaria. El contribuyente lo es en tanto que ciudadano, y no mantiene respecto de la Administración Tributaria una relación especial de sujeción (por eso he sido contrario a la existencia de un estatuto del contribuyente, porque supone aceptar tal relación de sujeción especial, como sucede v.g. con los funcionarios respecto de la misma Administración). Y si esto es así debe tener reconocido los mismos derechos, y los mismos deberes, que se aceptan en sus relaciones con otros sectores de la Administración Pública. No otra cosa, por otro lado, supuso la aprobación de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes, de la que he dado noticia más arriba.

La misma aprobación de esta Ley planteó otra cuestión que se deriva de lo dicho hasta ahora. Aceptando que la posición jurídica del ciudadano en materia tributaria no presenta especialidad alguna, se trataría de determinar si es necesaria una regulación expresa sobre la materia. En mi opinión la contestación debe ser negativa porque, o bien se trataría de reproducir *ad litterem* los preceptos de la Ley de procedimiento administrativo común, lo que supondría un esfuerzo inútil, o bien se introducirían ciertas modificaciones, con los problemas de aplicación que ello acarrearía, sin duda alguna. Por ello mi postura, que coincide con la del Informe de la Comisión para la reforma de la LGT de 2001, es que bastaría una remisión expresa, en los lugares oportunos, a las normas reguladoras generales.

Otra cosa son los **procedimientos tributarios mismos**. Incluso aquí es necesario establecer una distinción. Por *una parte*, se encuentran los que podríamos denominar principios y reglas generales de los procedimientos (contradicción, economía procesal, conservación de los actos, imparcialidad de los órganos tributarios, gratuidad, etc.). En esta materia no parecen existir obstáculos para que los principios y reglas establecidos con carácter general se apliquen al ámbito tributario sin necesidad de regulación específica. Y por *otro lado* se encuentran las reglas procedimentales mismas. En este caso, es

posible que el esquema clásico de un procedimiento administrativo no pueda ser aceptado sin más en nuestra materia. Como puso de relieve el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT de 2001, en los casos más frecuentes no nos encontramos ante procedimientos administrativos *stricto sensu*, sino ante el cumplimiento de obligaciones y deberes tributarios por parte de los ciudadanos, para los que debe establecerse un cauce formal especial. Por ello, parece que en este caso resulta aceptable una regulación autónoma tributaria. Ahora bien, también en este particular se debe ser cuidadoso, procurando no introducir más novedades que las necesarias. En lo demás debe acudirse a las normas administrativas generales.

Esto es lo que, en definitiva, establece hoy día la Disposición adicional 5ª de la Ley de procedimiento administrativo común, aunque en su contenido podría censurarse el reconocimiento de una especialidad tributaria en aspectos tales como la duración de los procedimientos o la revisión de oficio de los actos administrativos. Sobre alguna de estas cuestiones volveremos de inmediato.

4.2.2. La duración de los procedimientos

El principio de seguridad jurídica exige que las situaciones de los interesados no estén pendientes de forma indefinida. Es cierto que para hacer frente a este problema se encuentra el instituto de la prescripción, pero parece razonable que además existan normas que limiten el tiempo de intervención de la Administración. La exigencia de la limitación temporal de las actuaciones administrativas puede incluso tener relación con el derecho a la tutela judicial efectiva. En efecto, no me cabe la menor duda de que el artículo 24 de la CE debe servir como pauta interpretativa para enjuiciar la situación en el ordenamiento español. Como ya he dicho en algunas ocasiones, de poco sirve que el precepto en cuestión defienda al ciudadano frente a las dilaciones excesivas de los órganos judiciales, si la demora se ha producido antes, con ocasión de la intervención de la Administración tributaria, y si no resulta posible reaccionar jurídicamente frente a tal demora.

En este particular se pueden distinguir diversas cuestiones que están íntimamente relacionadas:

- La duración de los procedimientos tributarios.
- La obligación de los órganos administrativos de dictar una resolución expresa.
- El significado que deba darse al silencio administrativo.

Para examinar la primera cuestión, podemos comenzar haciendo un poco de historia. El artículo 42.2 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común de 1992 estableció un plazo máximo de tres meses para resolver los procedimientos administrativos, siempre naturalmente que no exis-

tiera fijado de modo expreso un plazo específico. Aunque, como es conocido, la Disposición adicional quinta declaraba que los procedimientos tributarios se regirían por su normativa específica, la Hacienda pública se apresuró a dictar algunas normas para evitar que, mediante una aplicación supletoria, se exigiera que los procedimientos tributarios terminaran en el plazo indicado. Las normas se contuvieron en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo. De él se podían extraer fundamentalmente dos conclusiones. **Una**, que los procedimientos tributarios más importantes, en especial los de comprobación e investigación, y de apremio, no se sometían a plazo alguno, fuera claro está de los plazos de prescripción. **Otra**, que en la inmensa mayoría de los procedimientos tributarios el silencio de la Administración suponía el rechazo de las pretensiones de los interesados, en contra del principio general imperante en la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas. Las especialidades de los procedimientos tributarios en estos aspectos se justificaron por la importancia de los intereses de la Hacienda pública en juego y, en particular, se intentó fundamentarlas en el deber constitucional de contribuir.

La Ley de derechos y garantías de los contribuyente modificó esta situación, aunque hay que señalar de inmediato que no dio el paso esperado y razonable que hubiera supuesto acabar con las especialidades de los procedimientos tributarios que no estuvieran debidamente justificadas. Según las reglas aprobadas entonces, la duración máxima de los procedimientos tributarios se estableció en seis meses, salvo que la normativa aplicable fijara uno distinto (por ejemplo, para el procedimiento de comprobación e investigación se señaló una duración máxima de doce meses; mientras que para el procedimiento de apremio no se señaló plazo alguno, dejando a salvo, naturalmente el de prescripción).

Resulta plausible fijar un plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios. En este sentido, me parece una norma conforme con el sentido material que debe predicarse de los derechos reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, aunque podría criticarse que el plazo ahora establecido (que, al parecer, se respeta en el Anteproyecto de reforma de la LGT) duplique el fijado con carácter general para todos los procedimientos administrativos. Ni la importancia de los fines perseguidos en los diversos procedimientos tributarios, que pueden ser muy variados (y en alguna ocasión nímios), ni la gran cantidad de actuaciones a realizar (algunas inútiles y reiterativas), argumentos que se han esgrimido como pretexto en algunas ocasiones, bastan para justificar la ampliación del plazo general.

Dando por cierto que los órganos administrativos están obligados a resolver de forma expresa, tanto en los procedimientos iniciados de oficio como los incoados a instancia de parte (y así debe indicarse expresamente en las normas), la cuestión fundamental estriba en determinar la transcendencia de su silencio más allá del plazo máximo fijado para tramitar los procedimientos.

En esta cuestión deben distinguirse dos aspectos: el sentido del silencio administrativo, y la posible caducidad de la acción de la Administración.

Por lo que se refiere a la primera cuestión, en nuestra opinión, en la reforma de las normas procedimentales tributarias debería aceptarse la misma solución que existe en el resto de las actividades administrativas, y que puede resumirse así:

- a) Por lo que afecta a los procedimientos iniciados a instancia de los interesados, el silencio debe entenderse con carácter general favorable a sus peticiones. Por ello, debe indicarse expresamente en las normas cuando el silencio administrativo debe ser considerado negativo.
- b) Por lo que se refiere a los procedimientos iniciados de oficio, de los que puedan deducirse el reconocimiento de derechos para los interesados (por ejemplo, el derecho a una devolución tributaria), el silencio debe entenderse, también con carácter general, en sentido desfavorable.

Es en los procedimientos iniciados de oficio (o a instancia del interesado en algunos casos específicos, como puede ser en los supuestos de petición de una inspección tributaria general), de los que pueda deducirse situaciones de gravamen (por ejemplo, una comprobación o investigación, o un expediente sancionador), donde se plantea con toda su crudeza el problema de la posible caducidad de la acción administrativa.

Sobre esta cuestión concreta se ha suscitado una polémica sobre si la regla de la caducidad, admitida en la Ley del procedimiento administrativo común, resulta aplicable en materia tributaria. Aunque no tiene sentido que ahora nos detengamos en ella, sí podemos indicar que la opinión contraria a tal posibilidad no aduce en su defensa más que argumentos formales.

En mi opinión, no existen argumentos sustanciales de suficiente enjundia como para justificar que no se deban aplicar en materia tributaria las mismas reglas sobre la caducidad que son admitidas en los demás ámbitos de la actividad administrativa. Las consecuencias que ahora reconoce la Ley (artículo 105 LGT) al retraso de los órganos administrativos son de tal levedad (solo permiten recurrir en queja) que se pueden considerar inexistentes. Así pues, debe aceptarse que las consecuencias de la inactividad administrativa en materia tributaria sean, en síntesis, las siguientes:

- Debe entenderse caducado el derecho de la Hacienda Pública a tramitar el procedimiento suspendido *de facto*, lo que debe llevar aparejado necesariamente el archivo de las actuaciones, sin perjuicio de que, por el principio de conservación de los actos administrativos, las actuaciones ya realizadas puedan hacerse valer en otro procedimiento posterior.

ESTUDIOS

- Las actuaciones administrativas llevadas a cabo en el procedimiento caducado no deben ser consideradas bastantes para interrumpir el período de prescripción, en modo tal que deben entenderse, a estos efectos, como no realizadas.
- La Administración tributaria puede volver a iniciar otro procedimiento que tenga la misma finalidad que el caducado (por ejemplo, una comprobación o investigación) siempre dentro del período de prescripción.

4.2.3. Órganos y procedimientos tributarios.

El núcleo de la reforma de la aplicación de los tributos afecta a la determinación misma de los procedimientos que persiguen tal fin, y a la distribución de las funciones públicas correspondientes entre los distintos órganos administrativos. A estas cuestiones dedicaremos algunas líneas.

Podemos comenzar señalando algunas afirmaciones que me parecen básicas:

- a) No es posible hablar de un único procedimiento tributario, sino que la expresión debe ser utilizada siempre en plural (procedimientos tributarios).
- b) Las funciones tributarias son también variadas, por lo que resulta útil distinguirlas para atribuir las a los distintos órganos administrativos. Esta atribución debe llevarse a cabo teniendo en cuenta la racionalidad y la no duplicidad de actuaciones.
- c) Debe tenerse en cuenta que hoy día es imposible aplicar los tributos sin la colaboración social.

Por lo que se refiere a los procedimientos tributarios es posible hacer una gran distinción: **de una parte** están los que tienen por objeto la determinación e ingreso de los tributos. Son los propios y específicos de nuestra rama del Derecho y los que merecen, por ello, una regulación especial. **De otro lado**, se encuentran los procedimientos que solo de manera mediata sirven para tal determinación. Estos últimos procedimientos (por ejemplo, para solicitar datos con transcendencia tributaria, o para exigir el cumplimiento de ciertas formalidades) se asimilan bastante al ordinario del Derecho Administrativo por lo que, como ya insinuó la Comisión para la reforma de la LGT, bastaría con establecer unas reglas de carácter general (incluso mediante la remisión a las normas del procedimiento administrativo común), dejando la regulación más precisa para los tributos en los cada uno de tales procedimientos tienen aplicación (entre estos procedimientos podrían citarse, a título de ejemplo, el de fijación consensuada del precio de las operaciones vinculadas; o el de valoración de los bienes que van a ser objeto de transmisión).

La primera categoría de procedimientos es, sin lugar a dudas, la más importante. En principio, podemos decir que los procedimientos tributarios esenciales no son mas que

tres: los que tienen por objeto determinar la cuantía del tributo (liquidación); los que tienen por finalidad el control del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios (inspección, por utilizar una expresión genérica); y los que persiguen el ingreso del tributo (recaudación). Las funciones administrativas esenciales son asimismo tres y, en términos generales, se corresponden con los procedimientos señalados.

De todos estos procedimientos, el de **recaudación** es el que se encuentra más definido desde el punto de vista normativo y, como han señalado los Informes de las Comisiones de 2001 y 2003, en la futura nueva regulación podría respetarse, en términos generales, la que existe actualmente. Con algunos matices (algunos de cierta importancia, como el mantenimiento mismo del recargo de apremio, falta de justificación jurídica bastante en estos momentos, en mi opinión), se puede estar de acuerdo con esta idea.

Los problemas se plantean, pues, a la hora de reformar los procedimientos de liquidación y de comprobación. Hoy día aparecen entremezclados y, lo que es más preocupante, las funciones correspondientes se encuentran distribuidas entre distintos órganos administrativos sin la suficiente claridad. La razón fundamental de la situación actual debe buscarse, creo yo, en la generalización del instituto de la autoliquidación, que vació de su contenido original la función de liquidación, identificada con uno de los significados del término *gestión*. Desde entonces, el devenir de los órganos correspondientes se puede describir, parafraseando a PIRANDELLO, como el de unos órganos (y unos funcionarios no se olvide) en busca de una función.

Por lo que se refiere a los procedimientos de **liquidación**, podemos señalar que, en principio, no existen más que los dos modelos a los que hemos hecho alusión al inicio de esta exposición: liquidación por parte de los órganos administrativos, una vez que los interesados hayan declarado los hechos necesarios (o hayan sido conocidos por la Administración); y autoliquidación por parte de los interesados mismos, seguida de un posterior control administrativo. La futura LGT, siguiendo las recomendaciones de la Comisión para su reforma de 2001, parece que mantiene estos dos procedimientos (por lo que se refiere al primero de ellos, se ha señalado que todavía tiene un campo de aplicación importante en los Impuestos que gravan el tráfico económico internacional). En términos generales es posible estar de acuerdo con esta idea.

A estos dos procedimientos tipo, al parecer se quieren añadir dos más, que por otra parte ya son conocidos en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Son los siguientes:

- a) El procedimiento aplicable a los contribuyentes exonerados de la obligación de declarar porque la totalidad de su deuda tributaria ya ha sido ingresada por terceros (retenedores fundamentalmente).

Varias son las dudas o problemas que plantea esta fórmula. En *primer lugar*, que la pretendida simplificación de la aplicación de los tributos no se alcanza cuando los interesados quieren hacer uso de algunos de los tratamientos favorables del ordenamiento (por ejemplo, las deducciones por aportaciones a planes de pensiones, o por la adquisición de la vivienda habitual). Para la eficacia del sistema debería tomarse en consideración estas situaciones.

En *segundo término*, el procedimiento debería establecerse con carácter voluntario, lo que evidentemente hará disminuir su eficacia. En efecto, en mi opinión no puede prohibirse que, si lo consideran oportuno, los interesados puedan presentar una autoliquidación. Ello tiene algunas ventajas actualmente, por ejemplo lograr que la declaración goce de presunción de certeza.

Por último, debe resolverse la indefinición jurídica en la que se puede encontrar el contribuyente que no se conforme con la liquidación deducida de las entregas a cuenta (por ejemplo, porque considere que debe recibir una devolución mayor de la decidida por la Administración). En la actual regulación del IRPF se ha querido evitar que la comunicación que, al respecto, puede presentar el interesado se vea como una declaración formal del Impuesto, pero ha sido a costa de establecer un régimen jurídico muy deslavazado, como lo pone de manifiesto el hecho de que la Administración pueda solicitar que la presentación de tal comunicación vaya acompañada de información y documentos complementarios, con lo que evidentemente se aproxima ya a una declaración tributaria en toda regla.

b) El procedimiento aplicable en los casos en que la Administración, conocedora de los datos necesarios para ello, practique una liquidación que somete después a la aceptación del interesado. Supondría admitir con carácter general lo que en la regulación del IRPF se denomina "*borrador de declaración*", que no es otra cosa que un documento que expide la Administración Tributaria, a solicitud del sujeto pasivo, en el que se contiene un proyecto de liquidación basado en los datos que aquella posee. En realidad, y dejando de lado su utilidad práctica, desde el punto de vista tributario no es más que un supuesto de autoliquidación desde el momento en que el contribuyente presta su asentimiento, porque es evidente que la utilización de este procedimiento no puede cercenar la potestad comprobadora e investigadora de la Administración Tributaria. Se puede catalogar así como un mecanismo más de la ayuda que ésta debe prestar a los contribuyentes para la mejor aplicación de los tributos.

Nos queda por examinar los procedimientos de **control**. Aquí los problemas no son de identificación de su contenido y alcance, que por su propia naturaleza no pueden ser definidos apriorísticamente, sino de su atribución a unos órganos determinados. Podemos comenzar señalando que, en términos generales, cada una de las funciones

públicas tributarias se ha identificado con unos órganos determinados. La única excepción se encuentra en los órganos de gestión (que reciben hoy la denominación de Dependencias de Gestión) que desde hace mucho tiempo han añadido a las funciones de liquidación que tenían originalmente, funciones de comprobación e investigación (es decir, de control del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios) cada vez más importantes. Ello hace que, si tomamos en cuenta la perspectiva de las actividades que realiza la Administración tributaria española, la de gestión aparece muy desdibujada, tanto que en los casi 40 años de vigencia de la LGT no se haya podido llegar a publicar el Reglamento general de Gestión en ella previsto. Las razones de esta situación ambigua deben buscarse, de un lado a la pérdida de la exclusividad en la función liquidadora de los denominados órganos de gestión; y por otra parte, a la asunción por su parte de funciones de control, sobre todo como consecuencia necesaria de la aparición de tributos de aplicación universal, como el IRPF o el IVA. Unas y otras funciones están compartidas con los órganos de inspección.

Los Informes de las Comisiones para la reforma de la LGT de 2001 y 2003, y el propio Anteproyecto de Ley reconocen implícitamente la existencia de este problema cuando, para identificar las funciones que desarrollan los órganos de gestión tributaria, no han encontrado otro recurso que hacer una descripción pormenorizada de las tareas que deben llevar a cabo las Dependencias de Gestión.

Así pues, los principales problemas de la aplicación de los tributos se plantean en torno a los procedimientos de control del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios y, sobre todo, a su atribución a los distintos órganos de la Administración Tributaria. Parece claro entonces que la reforma tantas veces anunciada debe tener por objeto la solución de tales problemas.

La Comisión para la reforma de la LGT de 2001 destacó que la ley todavía vigente ha sobrevivido, entre otras causas, porque no atribuyó las distintas funciones tributarias a órganos determinados, lo que ha permitido que pudiera acomodarse a las nuevas situaciones de hecho que se han ido presentando durante los años de su vigencia. Es cierto, pero ello no puede ocultar las disfunciones que se han evidenciado en ese tiempo por no deslindar suficientemente las competencias de control del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios entre los distintos órganos de la Hacienda Pública.

Resulta claro que tal deslinde de competencias entre los distintos órganos tributarios es una cuestión de oportunidad, sin que se pueda señalar un modelo determinado que presente mayores ventajas frente a otros posibles. Por ello no tiene sentido que hagamos alguna indicación sobre el particular. Ahora bien, los principios de racionalidad, eficacia y no duplicidad deben regir el modelo que se adopte, por lo que se deben tener en cuenta las siguientes reglas (por otra parte dictadas por el sentido común):

ESTUDIOS

- a) Debe regularse, con las normas adecuadas, una distribución de competencias entre los distintos órganos tributarios lo más detallada y cuidadosa posible, evitando caer en duplicidades innecesarias y perturbadoras.
- b) La actividad de control realizada por un órgano administrativo con competencia suficiente para ello debe ser definitiva (entendiendo el término en sentido material), siempre naturalmente dentro de los límites en que se ha llevado a cabo. Por poner algún ejemplo concreto: la comprobación, por parte de los denominados órganos de gestión, de la existencia y corrección (o incorrección) de un gasto fiscalmente deducible o de una deducción (por ejemplo, en el IRPF o en el IVA), debería ser aceptada por cualesquiera otros órganos administrativos que pudieran actuar en el futuro sobre el mismo tributo, sin que fuera necesario un nuevo examen o estudio de la cuestión.

En contra de lo que normalmente se cree, y de la práctica diaria, la Administración Tributaria española ha tenido siempre claro lo razonable de esta regla. Así, en el Informe de la Dirección General de Inspección financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987, se puede leer lo siguiente:

“... en cualquier actuación administrativa que prescindiera de la presunción de certeza de las declaraciones tributarias y discuta la prueba de los datos consignados en ellas es una verdadera actuación de comprobación en el sentido del artículo 120 de la Ley General Tributaria. Por tanto, la liquidación que resulte de dicha actuación no puede sin más ser calificada de provisional.”

Esto exige, naturalmente, que la actuación de los órganos tributarios (de gestión fundamentalmente) esté rodeada de unas formalidades que, en la actualidad, no se respetan muchas veces; y que sus decisiones se tomen siempre y sin excepción de forma expresa, lo que tampoco se respeta en no pocas ocasiones. Pero estos son aspectos en los que ahora no puedo entrar:

4.2.4. El procedimiento sancionador

El establecimiento de un procedimiento sancionador en materia tributaria autónoma, esto es independiente de cualesquiera otros, se produjo en época tan tardía como 1998. La opinión generalizada es que debe seguir así, aunque se han propuesto medidas para separarlo aun más de los propios y específicos procedimientos tributarios (el propio Anteproyecto de LGT dedica, al parecer, un capítulo específico a regular este procedimiento).

De entre los problemas que plantea el establecimiento de un procedimiento sancionador tributario autónomo me interesa destacar ahora el que me parece más importante, cual es del de determinar la trascendencia que deben tener en el mismo los

datos obtenidos en otros procedimientos tributarios, en especial en los de comprobación e investigación.

No es fácil resolver este problema. La doctrina ha mantenido sobre el particular posturas contrapuestas, que van desde la de quienes postulan la total incomunicación entre ambos procedimientos hasta la de los que, por contra, y con apoyo fundamental en algunas sentencias del Tribunal Constitucional, no parecen ver inconveniente alguno en poder utilizar en el procedimiento sancionador los datos obtenidos en el de comprobación e investigación, aunque hayan sido aportados por el interesado bajo la amenaza de una sanción. En defensa de esta última tesis se suele mencionar la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, así como otras en las que se han declarado correctas otras prácticas similares; por ejemplo, la exigencia de la colaboración del interesado para la práctica de un test de alcoholemia. Esta postura se encuentra confirmada en las Sentencias 179/1995, de 11 de diciembre; 161/1997, de 2 de octubre; y 234/1997, de 18 de diciembre. También, como era de esperar, ha aceptado esta posición el Tribunal Supremo en las Sentencias de 21 de diciembre de 1999 (Aranzadi 9436), y 28 de marzo de 2001 (Aranzadi 751).

El Tribunal Constitucional, en efecto, ha señalado que cuando el contribuyente aporta unos datos o exhibe unos documentos en un procedimiento de comprobación o investigación no está realizando una manifestación de voluntad, ni emitiendo una declaración en la que admita su culpabilidad por la comisión de ciertas infracciones. Esto puede ser aceptado en línea teórica, pero en el fondo hay que convenir en que la postura del Tribunal Constitucional se ha fundamentado, realmente, en una supuesta prevalencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los derechos individuales, o al menos sobre su ejercicio, cuando aquél y éstos entran en conflicto. Es cierto que el propio Tribunal ha matizado su postura diciendo expresamente que las potestades e instrumentos jurídicos de los que debe dotarse a la Administración para exigir los tributos, deben ejercitarse dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, afirmación que se puede encontrar también en varias Sentencias en las que se ha planteado este conflicto (por ejemplo, en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, en que se dilucidaba la hipotética colisión entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad); pero también lo es que la afirmación de la posible preferencia de los derechos individuales sobre el deber de tributar no ha pasado de ser mera retórica, porque el Tribunal Constitucional no ha señalado ni un solo ejemplo en que tal afirmación se llegara a concretar.

La postura del Tribunal Constitucional, a pesar de las matizaciones propias y ajenas que ha tenido, no resulta muy convincente. En primer lugar, la manifestación de voluntad o la declaración de culpabilidad puede aparecer implícita cuando se exhiben documentos o se aportan datos que adolecen de algún defecto conocido por el contribuyente (por ejemplo, cuando sabe que son falsos). Pero, sobre todo, si la hemos entendi-

do bien, esta posición supone subordinar, aunque sea solo bajo ciertas circunstancias, unos derechos (los reconocidos en los artículos 14 a 29 de la Constitución) que, según ha señalado la doctrina, son emanaciones de la dignidad humana y para cuya defensa se han establecido incluso recursos especiales como son el de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales y el de amparo (según el artículo 53.2 de nuestra Constitución); supone, repito, subordinar estos derechos a un deber (y sus correlativos derechos para la Hacienda Pública) que, por su ubicación sistemática en la Constitución, no goza, en principio, de la misma protección jurisdiccional, según se ha encargado de señalar también el propio Tribunal Constitucional.

Por otra parte, es verdad que ante este problema resulta difícil dar una solución que sea satisfactoria en todos los supuestos que se pueden plantear en la práctica. Aunque es complicado, se debe intentar encontrar un equilibrio entre los intereses de la Hacienda pública, que se verían irremediabilmente perjudicados si el contribuyente pudiera negarse a facilitar los datos con trascendencia tributaria amparándose en el derecho a no declarar contra sí mismo (art. 24.1 CE), y los derechos de los ciudadanos, que parecen impedir que esos mismos datos por ellos aportados puedan servir de prueba de cargo de la infracción tributaria en su caso cometida.

Con las cautelas propias del asunto que nos ocupa, que en realidad impiden ofrecer reglas con validez genérica y universal, es posible dar algunas orientaciones que me parecen necesarias.

En *primer lugar*, resulta plausible mantener en vigor el deber de colaboración de los interesados en los procedimientos de comprobación e investigación tributaria, en definitiva de liquidación de los tributos. Desde esta perspectiva, sí que debe aceptarse como correcta la afirmación del Tribunal Constitucional de que, en otro caso, se dejaría sin garantía y eficacia el deber de contribuir, haciendo virtualmente imposible la labor de comprobación de la Hacienda Pública. Incluso puede aceptarse que la falta de colaboración con la Hacienda Pública sea configurada como una infracción tributaria autónoma. Su sanción, pecuniaria en todo caso, debe ser proporcionada a la falta cierta cometida y no a la hipotética que podría haberse cometido (por ejemplo, en función de la importancia de las rentas o patrimonios no declarados). Pero el deber de colaboración de los ciudadanos con la Hacienda Pública termina, y por tanto su ausencia no puede sancionarse, en el momento mismo en que surja el riesgo de incriminación. Los órganos administrativos deben advertir de tal circunstancia en cuanto atisben indicios de la existencia de una infracción tributaria, y el interesado debe poder rehusar la colaboración solicitada siempre que aprecie razonablemente la existencia de tal riesgo.

En *segundo término*, me parece incontrovertible que los datos aportados en los procedimientos de comprobación e investigación, o incluso su ausencia o la negativa a

aportarlos, puedan ser utilizados, en unión de otros medios de prueba (por ejemplo, los documentos o informaciones aportados o facilitados por terceras personas), para demostrar suficientemente la existencia de una infracción tributaria y para imponer la sanción que corresponda.

Por último, y esta es la afirmación más importante, no debe ser posible imponer una sanción tributaria utilizando como único elemento de prueba los datos aportados por el interesado. Estos datos solamente pueden servir para liquidar los tributos y, en su caso, para confirmar los obtenidos por otras fuentes o por otros medios. Lo impide el sentido mismo del procedimiento sancionador; y así ha sido declarado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en varias Sentencias, entre las que podemos mencionar las de 23 de febrero de 1993 (Asunto *Funke*), 24 de febrero de 1994 (Asunto *Bendenoun*) y de 17 de diciembre de 1996 (Asunto *Saunders*).

Con estas premisas, creemos que nuestra opinión no se separa excesivamente de la de algunos autores que, con un talante que podríamos calificar de militante, han defendido la postura del Tribunal Constitucional. Como ellos, antes y ahora estamos convencidos de que, bien entendida la cuestión, no existe una verdadera colisión entre diferentes derechos reconocidos en la Constitución. Es evidente que los ciudadanos no son titulares frente a la Administración Tributaria de un pretendido derecho constitucional a reservarse los datos económicos que puedan ser autoincriminatorios; pero sí es cierto que son titulares de un derecho constitucional que impide que puedan ser objeto de sanciones administrativas y penales fundamentadas únicamente en los datos por ellos suministrados (que, se recuerda, han sido facilitados bajo coacción, siquiera sea legal).

4.2.5. La resolución de los conflictos en materia tributaria

Los conflictos que se suscitan en la aplicación de los tributos se solucionan sobre todo a través de los recursos, primero administrativos y luego judiciales. Nuestro Tribunal Constitucional ha dicho en multitud de ocasiones que el derecho al recurso forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, reconocido en el artículo 24 CE. Por tanto resulta innecesario recordar que, ante las decisiones de la Administración Tributaria, se puede recurrir. Aunque está claro (y así lo he manifestado otras veces) que el precepto constitucional se refiere solo a los recursos judiciales, parece claro también que un principio similar se puede aplicar a los recursos administrativos, con los matices a que aludiré enseguida, sobre todo porque estos recursos están configurados en nuestro ordenamiento como un presupuesto necesario e ineludible para poder acudir ante los Tribunales de Justicia.

El principal problema que presenta la situación actual de los recursos en materia tributaria radica en la tardanza, muchas veces insoportable, en la resolución de los asuntos que se someten al conocimiento de los órganos administrativos competentes. Ni

siquiera las reglas que disciplinan el silencio negativo y que, por ello, permiten acudir a las sucesivas instancias administrativas o jurisdiccionales sin pronunciamiento expreso de tales órganos, pueden considerarse un lenitivo suficiente. Parece claro que esta situación fáctica no puede considerarse “*stricto sensu*” una violación al derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas contenido en el art. 24.2 CE, porque, como acabamos de decir, el Tribunal Constitucional lo ha aplicado única y exclusivamente frente a la inacción o tardanza de los jueces y Tribunales de Justicia. Pero no cabe la menor duda de que, desde un punto de vista material, la lesión de los derechos e intereses legítimos de los particulares se produce igualmente por el comportamiento de los órganos administrativos encargados de resolver los recursos tributarios. Al contribuyente que ha reclamado contra una liquidación tributaria le produce los mismos perjuicios la tardanza de unos (los órganos administrativos) y de otros (los Tribunales de Justicia) en resolver la controversia planteada, y no digamos nada si a la tardanza de los primeros se añade sucesivamente el retraso de los otros. La condena jurídica, y moral, que se contiene en las Sentencias del Tribunal Constitucional cuando aprecia la vulneración de este derecho, se podría aplicar “*ad litteram*” al comportamiento de los primeros. Esto resulta particularmente relevante en los casos en que la dilación se pretende amparar en los defectos estructurales de la organización. Así, el Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia 223/1988, de 24 de noviembre (confirmada después muchas otras veces, como en las Sentencias 50/1989, de 21 de febrero y 180/1996, de 12 de noviembre, entre otras muchas):

“Excluir, por lo tanto, del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas las que vengan ocasionadas por defectos de estructura de la organización judicial sería tanto como dejar sin contenido dicho derecho frente a esa clase de dilaciones.”

Así pues, uno de los aspectos de la aplicación de los tributos que debe ser objeto de reforma es precisamente este. No resulta fácil resolver el problema que acabamos de esbozar, y junto a soluciones coyunturales, deberían tenerse en cuenta otras estructurales (leyes más simples y duraderas; órganos administrativos más volcados en labores de ayuda y colaboración con los ciudadanos, en vez de órganos dedicados al control y la represión; revisión del comportamiento de los órganos de gestión cuando sus decisiones son revocadas de continuo, etc.), pero sí que es posible apuntar algunas ideas para limitar, en la medida de lo posible, el grado de conflictividad que ahora presentan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

La Comisión para la reforma de la LGT de 2001 distinguió dos tipos de medidas sobre el particular. Unas de carácter preventivo, que pretenden *abortar* los conflictos antes de que lleguen siquiera a plantearse. Y otras estructurales que pretenden encontrar soluciones a los conflictos ya planteados.

En cuanto a las **medidas preventivas** deben destacarse las recomendadas en los procedimientos de comprobación e investigación (al parecer, aceptadas en el Anteproyecto de LGT). Se pueden sintetizar del modo siguiente:

- a) Se recomienda que el pronunciamiento de la Administración sobre la situación del contribuyente incluya, cuando proceda, un juicio expreso sobre la inexistencia de infracciones tributarias. Efectivamente, esto puede limitar la conflictividad puesto que la experiencia demuestra que buena parte de los conflictos se plantean solo ante el temor de la exigencia de una sanción. En este mismo sentido debe interpretarse la norma en vigor desde el primero de enero de 2003, según la cual el procedimiento sancionador no podrá iniciarse una vez transcurrido un plazo breve desde la liquidación tributaria (tres meses).
- b) Se quiere potenciar la finalización de la fase instructora de los procedimientos de comprobación e investigación mediante el acuerdo entre las partes enfrentadas. Así, se propone la introducción de dos tipos de actas de conformidad: las actas con acuerdo y las actas con adhesión. Los distintos supuestos de aplicación de unas y otras, no excesivamente claros en la argumentación de la Comisión citada, tienen que ver con la dificultad para calcular la deuda correcta, bien por la insuficiencia de las pruebas, bien por las dificultades de aplicación de las normas. En la primera de las categorías (cuando existen dudas sobre los hechos, o dificultades en la aplicación de las normas), se recomienda que el acuerdo se favorezca a través de propuestas y contrapropuestas de la Administración y de los interesados; mientras que en la segunda (cuando no haya dudas sobre los hechos o las normas aplicables) solo cabría la adhesión del interesado a la propuesta del órgano administrativo competente. La verdad es que estas recomendaciones, que solo serán eficaces si se aplican con buena fe, no suponen otra cosa que el reconocimiento de una situación de hecho. Cualquiera que conozca la realidad de los procedimientos de comprobación e investigación identificará inmediatamente en las denominadas actas con acuerdo una situación vivida en no pocas ocasiones.

La principal crítica que se puede hacer a estas recomendaciones es que no se prevea su aplicación respecto de la actuación de los denominados órganos de gestión que, como ya hemos dicho, son los que en la actualidad llevan el peso fundamental en las labores de comprobación e investigación.

Con todo, lo más importante es hacer frente a los **conflictos que ya se han iniciado**. La Comisión para la reforma de la LGT de 2001, reiteradamente citada, hace algunas recomendaciones, bastantes de las cuales son plausibles (por ejemplo, defender la subsistencia de los TEA como órganos dedicados en exclusiva a la resolución de conflictos; recomendar la vuelta de los TEAP; eliminar al Ministro de Hacienda como órgano de resolución de conflictos; reconocer que el recurso de reposición solo será eficaz

ESTUDIOS

con un cambio de mentalidad de los órganos gestores, etc.), pero en general su posición debe ser calificada de conservadora, lo que no casa en absoluto con la gravedad de la situación (y lo mismo puede decirse, al parecer, del Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT).

La más llamativa de las propuestas, que no ha sido atendida en el Anteproyecto, es la introducir del arbitraje como fórmula para la resolución de los conflictos en materia tributaria. Esta medida puede considerarse útil, en términos generales, para acabar con la situación actual, aunque también lo es que no puede ser nunca el *único* modo de resolverla.

En mi opinión, a las reformas propuestas deberían añadirse algunas más. En síntesis, las siguientes:

- a) Debe abandonarse la configuración de los recursos administrativos como presupuesto necesario para acudir a los Tribunales de Justicia, al menos para algunos supuestos en los que los TEA se declaran reiteradamente incompetentes. Tal resulta, sobre todo, en los casos en que se plantea la ilegalidad de los Reglamentos (ya está prevista esta posibilidad en los recursos directos, pero debería ampliarse a los casos de recursos indirectos contra las normas reglamentarias). En este particular, lo que, al parecer, se ha decidido ha sido establecer un procedimiento abreviado ante un órgano unipersonal (cada vocal del los TEA).
- b) Debe desaparecer la posibilidad de que recurran los actos tributarios algunos órganos administrativos. La Comisión para la reforma de la LGT de 2001 recomendó la limitación de los órganos con legitimación para recurrir, aunque no la supresión total de esta regla, y ni siquiera esta propuesta ha prosperado. La verdad es que esta norma, insólita por inhabitual, en el mundo administrativo, no tiene una justificación racional (con alguna excepción, como diré enseguida). La discrepancia de la Administración Tributaria con las decisiones de los TEA debe ser resuelta de otro modo (declaración de lesividad, modificación de las propias normas reguladoras de los tributos; acatamiento puro y simple de los pronunciamientos de los TEA, etc.).
- c) Debe acabarse con la doble instancia. Ello supone redefinir el campo competencial, sobre todo del TEAC. A título de ejemplo, podría determinarse su competencia por razón de la cuantía (lo que significaría atribuirle de modo necesario una competencia que ahora tiene solo si se utiliza la posibilidad del recurso *per saltum*); o por razón de los órganos contra los que se recurre (no solo los órganos tributarios centrales, sino algunos otros que tienen competencia sobre todo el territorio nacional, como la Oficina Nacional de Inspección); o para unificar criterios entre los TEAR cuando se dictaran resoluciones contradictorias (para lo que posiblemente habría que reconocer legitimación a algún órgano administrativo, posiblemente la Dirección General de Tributos, para que pudiera plantear el correspondiente recurso).

d) Debe admitirse, con algunas cautelas es cierto, el silencio favorable a las tesis de los interesados (por ejemplo, en los casos en que fallos conformes con dichas tesis hayan sido recurridos por parte de los órganos administrativos, si se decide su mantenimiento). Es cierto que en la actualidad, el silencio de los TEA permite interponer los recursos subsiguientes, pero la eficacia de la norma es muy limitada, *primero* porque el silencio es siempre negativo, y *segundo* por la aplicación restrictiva que, en estos casos, se hace de los plazos para recurrir.

5. Conclusiones

Como conclusión final podemos señalar que los principales problemas de nuestro sistema tributario se concentran en los procedimientos de aplicación de los tributos. A modo de deseos:

- La normativa tributaria debe ser lo más simple y estable posible.
- Los procedimientos tributarios no deben complicarse más allá de lo necesario, y la Administración debe dedicar buena parte de sus esfuerzos a ayudar a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios.
- Deben separarse claramente los procedimientos de liquidación, comprobación e investigación, de una parte; y sancionador, de otra.
- Debe precisarse, con las normas adecuadas, el ámbito de competencias de los distintos órganos de la Administración Tributaria, sobre todo por lo que respecta a las funciones de comprobación e investigación.
- Los recursos administrativos en materia tributaria deben ser potestativos, en la medida de lo posible, y nunca deben superar una sola instancia.

