

## ESTUDIOS

### ■ **Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales al Anteproyecto de Ley General Tributaria**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

#### ■ **CONTENIDOS:**

1. Introducción
2. TITULO II. Los tributos.
3. TITULO III. La aplicación de los tributos.
4. TITULO IV. La potestad sancionadora.
5. TITULO V. Revisión en vía administrativa.
6. Ausencia de la previsión de una vía arbitral como medida para reducir la conflictividad.

#### **1. Introducción.**

Como es sabido, con el punto de mira puesto en una futura reforma de la LGT, se han constituido en los últimos tiempos dos Comisiones de estudio, que han elaborado sendos informes sobre una eventual reforma de nuestra Ley Codificadora, que data de 1963.

En esta línea, el primero de ellos, el Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, creada por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000, publicado en mayo de 2001, fue valorado por la Asociación Española de Asesores Fiscales a través de un Informe, publicado en su momento, y del que decíamos que “la cali-

*dad de su contenido, el rigor en la fundamentación de sus propuestas y la forma amplia y abierta en que se han planteado y expuesto los temas que la reforma de la LGT suscita, hacen que el citado Informe sea un documento trascendental y el mejor punto de partida posible para iniciar el camino de reforma de una Ley que requiere equilibrar adecuadamente la evolución en los derechos y garantías que deben asistir a los ciudadanos ante las Administraciones tributarias y las exigencias de justicia, eficacia y agilidad que la construcción y aplicación de un sistema tributario requiere”.*

Estando el proceso de reforma de la LGT, posteriormente la nueva Comisión constituida para evaluar el Anteproyecto con el que el Gobierno venía trabajando desde antes del verano de 2002, dio lugar a un Informe y a la posterior publicación del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, informado en el Consejo de Ministros del pasado 28 de febrero de 2003. Sobre el mismo, la AEDAF se permite realizar las siguientes consideraciones.

En términos generales, se trata de un Anteproyecto excesivamente extenso y *reglamentista*. El afán por incorporar a la Ley muchas de las cuestiones que se alojan en los reglamentos de los impuestos -especialmente los del IRPF e IVA- así como de llevar al texto de la LGT soluciones jurisprudenciales, hacen del Anteproyecto un texto excesivamente largo, que no casa muy bien con la esencia de una norma codificadora. Por lo demás, se trata de una Ley General Tributaria, pensada en sus moldes generales para el impuesto.

Se opta por la solución de regular toda la materia en una ley ordinaria, excluyendo la opción de una ley orgánica para provocar una “congelación de rango”. Ello es técnicamente correcto, puesto que no se deriva de la Constitución una reserva de ley orgánica en relación con la materia tributaria. Además, la nueva ley se inclina, a nuestro juicio acertadamente, por derogar la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente e incorporar su texto a la LGT.

En cuanto al ámbito de aplicación de la nueva LGT, y en la línea de lo que la AEDAF ya señaló respecto al Informe de 2001, entendemos que la vigente LGT ha extendido su ámbito de aplicación a la casi totalidad de los tributos existentes, bien sean estatales, autonómicos, locales o establecidos por territorios forales.

Esta situación, favorecida por la dilatada vigencia de la Ley, se ha producido por la remisión a la misma de las leyes tributarias o financieras de las Comunidades Autónomas, de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y por una remisión más limitada, de las Leyes del Concierto con el País Vasco y del Convenio con Navarra.

Por otra parte hay que señalar que la LDGC, con la que se pretende refundir la nueva LGT, ha declarado su aplicación a todas las Administraciones Públicas pero sin atribuirse expresamente el carácter de Ley Básica.

En el momento actual, si se pretende que la nueva Ley tenga el mismo ámbito de aplicación que la actual, hay que partir del reconocimiento de la situación, que gana complejidad por cuanto las CCAA han dictado leyes financieras o fiscales en relación con la tributación propia que habrán de modificarse para adaptarse a la nueva Ley. Esta adaptación no siempre será fácil, ya que no es infrecuente que aquellas leyes autonómicas declaren que la tributación propia sólo estará sometida al ordenamiento propio y, sólo con carácter subsidiario al estatal. Por otra parte, y ello conlleva otros matices, los territorios forales también disponen de leyes o normas de igual función a la que cumple en el ordenamiento estatal la LGT.

De la situación expuesta se desprende la especial importancia que puede tener la forma en que se declare y el título competencial que se invoque para dotar de eficacia general a la nueva Ley.

La AEDAF entiende que la pretensión de atribuir efectos generales a la nueva LGT es legítima y deseable y que, por imperativos de la seguridad jurídica, debe quedar claramente resuelta la determinación de los preceptos de la nueva Ley que sean de aplicación general o tengan carácter básico. Por ello, y debatidas ciertas cuestiones, propone:

- La nueva Ley debe declarar, en su Exposición de Motivos, que los preceptos a los que se confiere carácter básico, lo son por virtud del art. 139.1.18 CE. La opción por invocar el título previsto en el apartado 14 (Hacienda General), no parece la adecuada ya que, salvo en aquellos aspectos muy puntuales en que pueda habersele reconocido un contenido exacto por el Tribunal Constitucional, es un concepto con mucha polémica y escasos efectos.
- Esta declaración debe alcanzar necesariamente a todos los preceptos de la LDGC que se incorporen de forma reconocible y a todas las materias reguladas en aquella Ley cuya regulación se altere en la nueva norma.
- Deben declararse igualmente de carácter básico los principios informadores de los procedimientos tributarios y las garantías que en el seno de los mismos se reconocen a los contribuyentes
- Finalmente, deben también tener una eficacia general aquellas materias sobre las que el propio Tribunal Constitucional se ha pronunciado en tal sentido: interés de demora, plazos de prescripción, etc.

Al margen de estas consideraciones generales debemos hacer una valoración sobre el Contenido, haciendo referencia exclusivamente a los preceptos que incorporan cuestiones que a juicio de la AEDAF deberían ser modificadas.

## **2. TÍTULO I. Disposiciones generales del ordenamiento tributario.**

### **Capítulo I. Principios generales.**

#### ***Artículo 2.- Concepto, clases y fines de los tributos.***

Se propone suprimir el número 3 del artículo 2, eliminando el término “fines” del encabezamiento de este artículo.

Por lo demás este precepto incorpora una definición “clásica” de tributo.

Al igual que hicimos respecto al Informe de la Comisión de Reforma de la LGT de 2001, la AEDAF ha contrastado las importantes diferencias existentes en la regulación de las cotizaciones a la Seguridad Social y las previsiones contenidas en la LGT. Estas diferencias no siempre están justificadas, menos aún por cuanto a las cotizaciones mencionadas se les reconoce la naturaleza de tributo.

No obstante ello, se descarta por varias razones que la LGT haga una declaración sobre su aplicabilidad a estas cotizaciones, entendiendo que lo verdaderamente falto de razón son las grandes diferencias entre el régimen de las cotizaciones sociales y los demás tributos.

Por ello se propone que la LGT contenga una declaración en tal sentido:

*“El Gobierno, en el plazo de ..., remitirá a las Cortes un proyecto de Ley de adaptación del régimen jurídico de las cotizaciones a la Seguridad Social a las disposiciones de esta Ley”*

#### ***Artículo 3.- Principios de la ordenación del sistema tributario.***

Se propone dar la siguiente redacción al artículo 3: “El sistema tributario y la ordenación de los tributos se rigen por los principios recogidos en la Constitución”.

#### ***Artículo 5.- La Administración tributaria.***

Se sugiere crear un Capítulo específico para la Administración Tributaria en el que se incluiría la regulación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, modificando su sistema de financiación.

### **Capítulo II. Normas Tributarias.**

#### ***Artículo 7.- Fuentes del ordenamiento tributario.***

El orden de las fuentes debe cambiarse y poner, a continuación de la Constitución, el derecho Comunitario (antes que los Convenios y Tratados fiscales), porque el orden

implica una cierta jerarquía y, hoy por hoy, parece que se va abriendo paso la idea de que el ordenamiento comunitario “precede”, “prevalece”, por encima de los Convenios de Doble Imposición, por ser las Directivas y Reglamentos una suerte de Constitución europea, basada en un Tratado (el de Roma y subsiguientes).

La AEDAF considera que, además de una atribución genérica de la competencia reglamentaria a los Reglamentos aprobados por Real Decreto, debe hacerse una previsión respecto de las funciones que deben desarrollar las Ordenes Ministeriales.

Esta previsión se realizaría en el siguiente sentido.

*“El desarrollo reglamentario de las leyes podrá hacerse por Orden Ministerial cuando una Ley así lo declare expresamente”.*

### **Artículo 10.2.- Ámbito temporal.**

Aunque se suele utilizar el término con relativa asiduidad y, sobre todo, se suele hablar de “*impuestos de devengo instantáneo*”, no se sabe lo que es un tributo *instantáneo* (¿el que se devenga por operaciones, operación por operación? ¿el que se devenga en una fecha (IRPF, IS) única? ¿el que se devenga una sola vez (ITP societario) y sin periodicidad? etc. En realidad, parece referirse a los que no tienen período impositivo, pero la noción de período impositivo es igualmente confusa (¿tiene el IBI período impositivo? ¿tiene período impositivo el llamado I. de no residentes?). En realidad, quiere referirse a los tributos que no tienen un período impositivo definido como tal en la Ley. Debe decirlo así.

### **Artículo 12.- Interpretación de las normas tributarias.**

**Número 3:** Entendemos que sería más aconsejable suprimir la posibilidad de delegación. Obsérvese la importancia que ello puede tener en supuestos como el del artículo 159.

**Ultimo párrafo:** Proponemos que los criterios interpretativos que vean la luz en el correspondiente Boletín Oficial, con independencia de su rango normativo, vinculen a los órganos administrativos y económico-administrativos y faculen al contribuyente para prescindir, en sus recursos y reclamaciones, de dichas instancias en las que la resolución sería necesariamente denegatoria (ver art. 213).

Podría incorporarse como principio (y en este sentido ha procedido la Comunidad Foral de Navarra, Ley Foral 13/2000 de 14 de diciembre; BOE del 21 de diciembre) el que en caso de duda en la interpretación de la norma se aplicará el criterio más favorable para el obligado tributario.

En cualquier caso sería preferible que la delegación interpretativa del Ministro fuera más perfilada, de suerte que se acotase el campo de la delegación, impidiendo que la delegación pudiese recaer en órganos (vg.: AEAT) cuya finalidad es esencialmente ejecutiva. No parece adecuado que la AEAT tenga facultades interpretativas (juez y parte) en normas tributarias y tampoco facultades normativas, salvo las de régimen interno sin trascendencia generalizada a los contribuyentes.

### **Artículo 13.- Calificación.**

Debería suprimirse el último inciso, “...y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

### **Artículo 15.- Abuso en la aplicación de la norma tributaria.**

Esta cláusula sigue siendo una solución muy discutible, a pesar de que parece un mecanismo bastante mejor que el fraude de ley del art. 24 de la LGT, aunque esta nueva figura consista en que la Administración tenga potestad para enjuiciar hasta la forma en que el contribuyente debe organizar su empresa, debe negociar la venta, arrendamiento o cualquier acto, sobre todo o parte de su empresa o su patrimonio, porque se atribuye un juicio sobre lo que es usual o no, apropiado o no, tenga efectos relevantes o no. Puede llegar a prejuzgar la organización familiar o sucesoria.

Introduce la figura del *abuso en la aplicación de la norma tributaria*, según la cual “se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean *notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido*. b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenidos con los actos o negocios *usuales o propios*”. Al margen de lo inusitado que resulta hablar de *abuso en la aplicación*, en lugar de *abuso en la forma*, lo cierto es que este artículo 15 del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria va a inaugurar una nueva dimensión en la lucha contra la elusión fiscal en nuestro país, caracterizada por la superación de la denostada categoría del fraude a la ley tributaria que figura en el artículo 24 de la vigente LGT y su sustitución por una “*cláusula antiabuso*”. Aunque nuestra intención no es hacer un análisis exhaustivo de la figura, aparentemente, la cláusula incluida en el Anteproyecto de LGT se basará en la utilización de formas “*abusivas*” o “*impropias*”, en el sentido de formas que no son las adecuadas para obtener el fin económico perseguido. A lo que se añadirá un test de “*propósitos comerciales*”: la operación debe guiarse exclusiva o fundamentalmente por la finalidad de anular o disminuir considerablemente la carga fiscal, no estando amparada en ningún “*motivo económico válido*”.

El nuevo instrumento antielusorio previsto en el Anteproyecto de la LGT, cuenta con la ventaja, frente al fraude de ley del artículo 24 de la vigente LGT, de que su presupuesto se “objetiviza” al no exigirse ya el ánimo de eludir el pago del tributo. Y al tiempo, parece que la “cláusula antiabuso” del nuevo art. 15 no se resume en la aplicación analógica de la norma eludida. Pero frente a estas aparentes ventajas, que la AEDAF saluda positivamente, hay que rechazar de plano una previsión contenida en el párrafo 3 del artículo 15 del Anteproyecto, según la cual “en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales obtenidas y se liquidarán intereses de demora, *sin perjuicio de la sanción que en su caso proceda*, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta Ley”. Este último precepto, referido a los distintos tipos infractores, incluye el abuso en la aplicación de la norma tributaria entre las conductas sancionables, siempre que “*las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia del ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor*”. La sanción, en casos de “abuso”, se califica como “muy grave” en el art. 190 del Anteproyecto, y la misma consiste en “*multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de la diferencia entre el importe de la deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos o negocios usuales o propios y el importe por el que tributaron las operaciones realizadas*”.

A juicio de la AEDAF, la posibilidad de sancionar las liquidaciones practicadas en aplicación de la cláusula antiabuso resulta completamente improcedente. La presumible tipificación de la conducta consistente en incurrir en abuso en la aplicación de la norma tributaria no contempla los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza, puesto que la determinación del abuso depende de la apreciación del carácter “inusual” del negocio por la propia Administración, vulnerando a nuestro juicio, los arts. 9, 3 y 25, 1 de la Constitución, por desconocer las exigencias de *lex certa*. Si se entiende que no es el abuso lo que se está sancionado, sino el acto realizado en abuso, ello significará sancionar supuestos en los que no se ha violado directamente la norma tributaria y que, además, determinan la exigencia del tributo sobre la base de elementos objetivos, como el carácter “*notoriamente inusual o impropio*” del acto o negocio realizado o la ausencia de “*efectos jurídicos o económicos relevantes*” (se ha evitado utilizar explícitamente expresiones como *motivo económico válido*), desatendiendo las exigencias de culpabilidad propias del sistema sancionador y contravieniendo los principios de la potestad sancionadora a que hace referencia el artículo 178 del propio Anteproyecto de LGT.

Resulta lamentable que la valoración positiva que merece un considerable avance del Anteproyecto de LGT, como es la supresión de la figura del fraude de ley y su sustitución por una “cláusula antiabuso”, tenga que ser matizada como consecuencia del rechazo que despierta una regresión tan acusada respecto al régimen anterior, como

la posibilidad de sancionar en los supuestos de abuso en la aplicación de la norma tributaria.

### **Artículo 16.- Simulación.**

Aceptamos, en términos generales, la redacción del precepto, que se refiere a la simulación. Existe, no obstante, una tendencia entre los Asociados, que no nos resistimos a transcribir: La misma, en relación con la simulación, que subsiste como categoría independiente y no precisa de definición alguna dado su tratamiento en el ámbito civil, es preciso insistir en que la nulidad del negocio o negocios simulados debe de ser declarada por un Tribunal. Ello exige, en nuestra opinión, que la Administración acuda a la correspondiente vía judicial instando dicha declaración y que mientras se tramita quede en suspenso la práctica de cualquier liquidación. Se evitaría así la corruptela existente en la actualidad de que la Administración afirme, con escasos fundamentos, la existencia de una simulación y se traslade el enjuiciamiento de dicha cuestión, junto con la correspondiente liquidación, a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa tras recorrer otras instancias sin competencia para enjuiciar la validez del negocio.

## **3. TÍTULO II. Los tributos.**

### **Capítulo I. Disposiciones Generales.**

#### **Artículo 23.- Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.**

Permítasenos, en esta materia, hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo del 13 de noviembre de 1999 en la que la Sala, que no pudo entrar a conocer del fondo del asunto, señala: la exigencia de las retenciones correspondientes a rentas ya declaradas sobre las que satisfizo el IRPF *“implicaría una clara, rotunda y abusiva doble imposición”*. La situación sólo se corregiría permitiendo a la empresa reclamar dichas cuotas a sus empleados y a éstos solicitar la devolución del Tesoro Público *“con los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, compensación de intereses, etcétera”*.

Creemos que los medios en poder de la Administración y una mínima contraprestación por la colaboración en la gestión (autoliquidaciones, retenciones, ingresos a cuenta, deberes de información, etc. etc.) debería de conllevar que la Administración, que conoce o puede conocer el cumplimiento de la obligación principal, asumiera las consecuencias de los posibles errores o incumplimientos en relación con las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

Lo anteriormente expuesto, que conllevaría la supresión de la elevación al íntegro, salvo prueba de la existencia de pactos de rendimientos netos, reduciría la conflictividad existente en esta materia limitando las controversias a la posible exigencia de sanciones e intereses de demora al no ser exigible en ningún caso la obligación a cuenta cuando ya fue satisfecha la principal. Consecuentemente con lo expuesto, en el artículo 23 -también es posible hacerlo en el 37 del Anteproyecto- sugerimos que se introduzca un nuevo apartado en el que se indique: *“El importe del pago a cuenta no efectuado será exigible al obligado a efectuarlo, salvo que se acredite el cumplimiento de la obligación principal sin que el contribuyente haya deducido importe alguno en relación con el pago a cuenta no efectuado. Todo ello sin perjuicio de los importes que en concepto de intereses de demora y sanción pudieran serle exigidos”*.

De lo que se trata, a juicio de la AEDAF, es de conjurar los riesgos, derivados de una interpretación “radical” de la autonomía de las obligaciones a cuenta respecto a las obligaciones principales, de que se pueda exigir dos veces el mismo impuesto o se realice un ingreso indebido (tal sería el caso -lo es muy frecuentemente- de que no se realice la retención, no se deduzca del impuesto general y al comprobar al retenedor se obligue al ingreso de la retención (con desmesuradas sanciones) y no proceda la deducción en el contribuyente por transcurso de plazo o por cualquier causa. En esta situación -muy generalizada- se produce un doble ingreso del mismo impuesto en el importe de la retención “autónoma”. La LGT debiera mantener exactamente lo contrario, la “no autonomía”. Una cosa es que se protejan los pagos a cuenta, esenciales en la aplicación del sistema tributario, estableciéndose el sistema de sanciones previsto, y otra cosa es que se ingrese dos veces lo mismo, como está ocurriendo todos los días en las regularizaciones realizadas por la Inspección.

Por tanto, cuando se compruebe por parte de la Administración que el deudor principal ya ha ingresado sin deducirse el pago a cuenta no realizado, debe, como hemos dicho, sancionarse al obligado a dicho pago a cuenta, pero sin exigirle otra vez lo ya percibido por el Tesoro. Además, sólo deberían exigirse intereses de demora por el periodo transcurrido entre el vencimiento del plazo para el ingreso del pago a cuenta y el ingreso de la obligación principal, pues los intereses tienen carácter indemnizatorio por el perjuicio financiero producido. Al liquidarse intereses hasta la fecha de las Actas de Inspección como ahora se está haciendo, la parte de los intereses que corresponden al periodo que excede del ingreso de la obligación principal se convierte de facto en una sanción añadida, lo que es injusto, además de carente de sentido.

#### **Artículo 24.- Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.**

Respecto al Informe de 2001, la AEDAF ya se había manifestado en el sentido de que la LGT entre a regular estas relaciones entre particulares como parte integrante de

la compleja estructura jurídica que tiene actualmente el tributo. Sin embargo la AEDAF entiende que la Ley debe limitarse a reconocer un derecho de regreso cuando proceda, evitando el “*reglamentismo*” ya que se trata de relaciones que, en muchas ocasiones, caen bajo el ámbito de otras ramas del Derecho y corresponde a las mismas, con sus principios y valores, regular y resolver estos conflictos.

#### **Artículo 26. Intereses de demora.**

Sobre los intereses de demora la AEDAF ya se había pronunciado en relación con el Informe de la Comisión de 2001, señalando cuatro cuestiones sobre las que deben introducirse modificaciones que tienden a aproximar, ya que no a devolver, a esta figura su naturaleza compensatoria por el retraso culpable en el cumplimiento de las obligaciones:

- a) El cómputo del plazo de la mora no debe pesar sobre el contribuyente cuando la demora sea imputable a la Administración. El supuesto más frecuente de demora se produce en la vía económico-administrativa y contencioso-administrativa. Por ello debe limitarse el plazo de cada instancia a un año a efectos de liquidar intereses de demora o los llamados intereses suspensivos.
- b) En relación con esta cuestión, deben también abordarse las consecuencias derivadas de una resolución o sentencia parcialmente estimatoria, ya que en estos casos la demora tampoco es imputable al contribuyente sino hasta el momento en el que la Administración dictó la liquidación que ahora se anula parcialmente, puesto que la Administración debió ajustarse a derecho y no imponer así al contribuyente la carga adicional del proceso.

En concreto se propone la siguiente redacción:

*“El plazo para liquidar intereses por retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias se computará desde que la obligación fuera exigible hasta el momento en el que se practique la correspondiente liquidación. A estos efectos y cuando la liquidación hubiere sido dictada en ejecución de una resolución de un recurso o de sentencia judicial, se computará un año como máximo por cada una de las instancias, aún cuando su plazo de resolución hubiere sido mayor. Si la resolución o sentencia hubiesen sido parcialmente estimatorias, la demora se entenderá producida hasta que la Administración dictara la liquidación que se anula”.*

- c) Con relación a los supuestos en los que resulta procedente la exigencia de intereses de demora o suspensivos, la AEDAF entiende que deben excluirse en todo caso en los supuestos en los que habiendo establecido la Ley una opción a favor del contribuyente entre declarar o practicar declaración-autoliquidación realizando el correspondiente ingreso, éste hubiese optado, bien por la mera declaración, bien

por presentar la declaración-autoliquidación e ingresar el importe derivado de la misma.

El fundamento es también la improcedencia de los intereses por cuanto el contribuyente, con el ejercicio de su opción legítima de declarar o autoliquidar e ingresar, ha excluido la culpa en el retraso.

d) Finalmente, tras debatir sobre la legitimidad o no de que se exijan intereses de demora o suspensivos cuando se trata de sanciones pecuniarias cumplidas con retraso, se ha entendido que en ningún caso, dada su naturaleza de sanciones, se podrán exigir intereses de demora tributarios, ni tampoco deberán ser exigibles en tanto la sanción no haya alcanzado firmeza administrativa. Ello se justifica en la defensa de que debe ser modificado el artículo 35 de la LDGC, declarando la no ejecutividad de las sanciones hasta aquel momento.

Por lo cual se propone, que al incorporar dicho precepto a la LGT su redacción ordene lo siguiente:

*“Las sanciones tributarias no serán ejecutivas hasta que sean firmes en vía administrativa. Cuando sea procedente la exigencia de intereses de demora o suspensivos, relativos a sanciones pecuniarias, se aplicará el interés previsto en el artículo 36.2 de la Ley General Presupuestaria y desde el momento en el que la sanción fue firme en vía administrativa, teniendo en cuenta los plazos máximos de duración de cada instancia previstos en el artículo...”.*

En relación con el Anteproyecto de la LGT, y sin olvidar lo ya expuesto, tenemos que señalar lo siguiente.

### **26.1. segundo párrafo.**

Es preciso invocar nuevamente la inseguridad existente en materia tributaria para reclamar que no se prescinda de la doctrina existente en vía civil, aún cuando se requiera su adaptación al Derecho Tributario.

En este sentido, no existiendo un retraso culpable del obligado tributario no debería ser exigible el interés de demora.

### **Artículo 26.2, c)**

Siguiendo el espíritu de la sentencia del TS de 18 de septiembre de 2001, lo conveniente sería establecer el no devengo de intereses en el caso de sanciones no firmes, sin limitar dicha circunstancia a la vía administrativa, sino hasta la firmeza definitiva.

#### **Artículo 26.4**

La referencia a la interposición de recurso contra la resolución presunta puede dar lugar a que el contribuyente opte por la no interposición. Debe suprimirse, pues no contribuye a agilizar la tramitación cuando la no exigencia de intereses de demora debe concebirse como un acicate para que la Administración actúe con mayor diligencia.

Carece de fundamento la excepción relativa a los supuestos de aplazamiento fraccionado.

Debería de incorporarse una referencia expresa a las reclamaciones económico-administrativas e incluso fijar un plazo mínimo para la resolución de los recursos contencioso-administrativos a partir del cual no podrán exigirse intereses de demora al recurrente sin perjuicio de las compensaciones a que el retraso en el fallo pudiera dar lugar entre las Administraciones de Justicia y Tributaria. Repárese en que a ello no es ajeno el derecho a obtener justicia en un plazo razonable.

No se entiende por qué en las peticiones de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se deben exigir intereses si la Administración se retrasa en su decisión. Podría entenderse si, finalmente, se concede el aplazamiento o fraccionamiento (como un atraso en resolver se convierte en un disfrute anticipado del aplazamiento).

#### **Artículo 26.5**

Proponemos una nueva redacción en línea con lo expuesto y con el fin de recoger una casuística más amplia.

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, manteniéndose invariable su contenido.*

*No se exigirán intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación cuando se aprecie la existencia de una interpretación razonable en la conducta del contribuyente o cuando los criterios que la resolución administrativa o judicial considere aplicables difieran de los aplicados por la Inspección o los órganos gestores.*

*En los demás casos será preciso distinguir:*

*a) Que la resolución no sea firme.*

*La nueva liquidación se referirá a la fecha en que se practicó la liquidación anulada a la que sustituye.*

*b) Que la resolución sea firme.*

*La nueva liquidación se practicará tomando como fecha de inicio para el cómputo del interés de demora la fecha que 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, y descontando los períodos en los que de conformidad con el apartado 4 anterior no proceda exigir intereses de demora”*

### **Artículo 26.6.**

Ya no tiene sentido que el interés de demora sea el resultado de incrementar el interés legal en un porcentaje. El incremento tenía sentido cuando los tipos de interés legal estaban escandalosamente lejos de los aplicados en el sistema financiero, lo que en la actualidad ya no ocurre. Podría dejarse una puerta abierta, por ejemplo por remisión a la Ley General de Presupuestos, para el caso de que las circunstancias aconsejaran separar el interés de demora del legal, pero no establecer dicha separación como regla general, pues no tiene ningún sentido si volvemos a convenir que los intereses no tienen carácter sancionador, sino meramente indemnizatorio; lo que sería además congruente con lo previsto en el segundo párrafo del mismo 26.6 y en el apartado 4 del artículo 65, que acertadamente prevén la aplicación del interés legal en los casos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas.

De mantenerse el criterio que recoge el Anteproyecto, en el segundo párrafo del artículo 26.6. debería de aclararse si, en el supuesto de actuaciones de comprobación, se aplicará el interés de demora hasta la fecha del acta y el legal para la tramitación posterior (mediando aval solidario) o se aplicará en todo momento el interés legal.

De forma análoga a lo indicado en el artículo 32.3, en el caso de autoliquidaciones ingresadas en varios plazos (caso del IRPF) los intereses de demora deberían de tomar en consideración esta circunstancia.

### **Artículos 27 y 28.- Recargos.**

Respecto a los recargos en período ejecutivo, y en concreto, en relación con el recargo de apremio, la AEDAF viene entendiendo que el mismo carece actualmente de legitimación o fundamento. Ya habíamos propuesto para el vigente recargo del art. 127 de la LGT, la siguiente estructura.

*“El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 10 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta.*

*Este recargo será del 5 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que transcurran los plazos concedidos en la providencia de apremio para realizar el pago, y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.”*

A la vista del Anteproyecto, la AEDAF entiende que el artículo 27 no resulta convincente en su contenido. Nos atreveríamos a decir que es una reproducción del lamentable Informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de 26-01-1998.

Si se mantiene ese precepto tal cual está redactado, cualquier discusión o interpretación sobre el devengo dará lugar a la exigencia del recargo y no a la sola exigencia de intereses, y transcurridos doce meses se impondrán recargos e intereses. El recargo puede ser un gravamen elevadísimo.

Propugnamos, dado su carácter de sanciones encubiertas, que deberían de suprimirse tanto el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo como los recargos del período ejecutivo, exigiéndose tan sólo intereses de demora y, en su caso, la sanción mínima que correspondería en concepto de infracción leve. Entendemos que ello es más acorde con la necesaria incentivación del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

Recargo por declaración extemporánea.

Alternativamente se sugiere:

Que el recargo se aplique tan sólo a la presentación extemporánea de declaraciones, no a la presentación de declaraciones complementarias o sustitutivas de otras presentadas en plazo, supuesto que puede obedecer a circunstancias muy diversas.

Se suprimirían, por coherencia, el último inciso del artículo 122.1 (“En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas”).

Recargos del período ejecutivo (arts. 28, 62.5, 161 y 163 y ss.)

Alternativamente a su supresión total, se sugiere que se suprima la exigibilidad automática del recargo de apremio una vez iniciado el período ejecutivo (art. 161.4.). Por el contrario, su exigibilidad estará condicionada a la notificación de la providencia de apremio (momento en que se inicia el procedimiento de apremio: art. 167.1), evitándose así los problemas actualmente existentes sobre las supuestas fechas en que las providencias fueron dictadas.

En el procedimiento de apremio sugerimos que se introduzca un trámite de audiencia entre la notificación de la providencia de apremio y la práctica de la liquidación del recargo con el fin de que el contribuyente pueda acreditar el cumplimiento de la obligación o la existencia de recurso o reclamación y la solicitud y/o acuerdo de suspensión. En función de las circunstancias concurrentes se procedería o no a girar la correspondiente liquidación, aplicando, en su caso, el 10% o el 20% como tipo del recargo y, de proceder, calculando los intereses de demora.

**Artículo 29. - Obligaciones tributarias formales.**

Deben suprimirse la expresión “obligaciones tributarias formales”, por el de “deberes tributarios formales”.

El número 3, debe ser redactado de nuevo, aunque a juicio de la AEDAF, bastaría una simple referencia al desarrollo reglamentario del precepto.

**Artículo 31.- Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.**

Segundo párrafo, primera línea: sustituir “en todo caso” por “en defecto del mismo”.

**Artículo 32.- Devolución de ingresos indebidos.**

Primer párrafo. Bastaría hacer referencia a las obligaciones tributarias y a sus sucesores. También debe limitarse el cálculo de los intereses de demora, hasta la fecha en que se ordene el pago.

En relación con el apartado 3, no queda claro qué debe entenderse como *cantidad suficiente* a los efectos de este apartado.

**Artículo 34.- Derechos y garantías de los obligados tributarios.**

**Artículo 34, I, letras q) y r).**

Debe suprimirse la referencia a *relevancia tributaria*, ya que ello implicaría un juicio previo sobre si las manifestaciones y los documentos son o no relevantes. En la Ley 1/1998 nada se dice al respecto.

**Capítulo II. Obligados Tributarios.**

**Artículo 39.- Sucesores de personas físicas.**

**Artículo 39, I.**

Tercer párrafo. ¿Cuándo la responsabilidad tiene origen en un comportamiento ilícito del responsable también se transmite? ¿Y el principio de personalidad de la pena?

**Artículo 40.- Sucesores de personas jurídicas y entidades sin personalidad.**

**Artículo 40, 3.**

No deben transmitirse las sanciones por el principio antes referido. ¿Qué culpa tiene un socio de las infracciones cometidas por la sociedad?

**Artículo 41.- Responsabilidad tributaria.**

En el apartado primero, se sugiere la introducción de un párrafo adicional:

*“De conocerse su existencia, la Administración deberá darles traslado del contenido de la obligación exigida al deudor principal, posibilitando su personación en el procedimiento”.*

En el párrafo 3, debería indicarse, de conformidad con los procedimientos en vía contencioso-administrativa, que la responsabilidad no se extiende a los pagos a cuenta y suprimirse dicho supuesto del artículo 42, I, c).

**Artículo 42.- Responsables solidarios.**

No resulta admisible configurar la responsabilidad de las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones económicas como solidaria, pues ello supone una regresión en la evolución del régimen de este tipo de responsabilidad, que había llegado a definirse como subsidiaria a partir de la sentencia del TS de 15 de julio de 2000. Tampoco cabe admitir que la responsabilidad en estos casos, y siempre que no se hubiese solicitado la certificación de deudas, alcance a las *“sanciones impuestas o que puedan imponerse”* lo que puede suponer una vulneración del principio de personalidad de las sanciones y las penas.

Al mismo tiempo se mantiene como un supuesto de responsabilidad solidaria el de: I, a), *“las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción. Sin embargo, el artículo 188, I del Anteproyecto sigue reservando la condición de sujetos infractores a las personas físicas o jurídicas, que realicen las infracciones tipificadas. Ello supone que no cabe exigir sanciones trasladando al ámbito tributario determinadas formas de participación previstas en el ordenamiento penal, ya que nuestro Derecho tributario, a diferencia del penal, sigue sin prever una sanción autónoma que se pueda imponer para los supuestos de una mera participación accesorio en la infracción”*. En efecto, según el Código Penal son responsables criminalmente de los delitos y faltas los autores y los cómplices - artículo 27 -, incluyendo entre los autores a quienes realizan el hecho por sí solos (autores), conjuntamente (coautores) o por medio de otro del que se sirven como instrumento (autores mediatos). Hay que entender que es a éstos a quien se refiere el artículo 188, I del Anteproyecto. Conviene reflexionar sobre si se debe mantener la exten-

sión de la responsabilidad por las sanciones a los causantes o colaboradores, o si se les debería haber mencionado también en sede de sujetos.

El artículo 42, l, c) nos suscita la reflexión de que la empresa incumplidora debería ser la que respondiese en primer lugar, así como los administradores, y sólo si ello no es posible, se debería hacer responder a los sucesores en la titularidad o adquirentes de la explotación económica. El sucesor en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas no debería *en ningún supuesto* responder de las sanciones.

### **Artículo 43.- Responsables subsidiarios.**

Aunque el Anteproyecto, en materia de responsabilidad, sigue manteniendo que el responsable no responde de las sanciones, se admiten excepciones, de manera que se puede establecer la extensión de tal responsabilidad a las sanciones. Es el caso del artículo 43, l, a), que además de determinar la responsabilidad de los administradores de hecho - con lo cual se hará frente a una situación conflictiva al amparo de la presente Ley que es la responsabilidad de los administradores con poderes caducados- se va a generar más inseguridad jurídica, en la medida en que va a plantear una gran problemática en el ámbito probatorio.

La previsión, en relación con el artículo 182, 2, de la transmisión de las sanciones a los administradores responsables subsidiarios, lo que puede significar es una vulneración del principio de personalidad de las sanciones. Para evitar eso, el artículo debería incluir un inciso en el sentido de decir *“siempre que concurra en el administrador de hecho o de derecho, algún género de dolo o culpa”*.

El nº l.f) de este artículo se entiende mal. ¿Quiere decir que el propietario de una obra -el pagador(?)- debe contar con un certificado por cada factura que expida el contratista o subcontratista y además del mes anterior a cada pago?. Si es así -que no lo sabemos- se producirá una avalancha de certificados. Eso en el terreno práctico; en el teórico carece de sentido. A juicio de la AEDAF, carece de sentido como instrumento para dar seguridad al subcontratista: ¿cómo se certifica el importe de las retenciones por rendimientos de trabajo cuando su determinación es incierta y depende de múltiples variables indemnizables en cada trabajador?.

También en este artículo 43 se incluye como un supuesto de responsabilidad subsidiaria el del adquirente de bienes afectos. Se trata, una vez más, de incorporar a la Ley codificadora, un criterio jurisprudencial bastante asentado. La jurisprudencia que se ha pronunciado al respecto (aunque es verdad que sobre la base del RGR de 1968) es lo suficientemente clara como para apoyar que se defienda que el tercero que haya adquirido alguno de estos bienes, al menos tenga las mismas garantías que un responsable subsidiario. Entre otras, las sentencias del TS de 1 de febrero de 1995 (Aranzadi, 998), 12 de julio y 14 de noviembre de 1996 (Aranzadi 9081 y 8611) y

del TSJ de Cataluña de 16 de septiembre de 1996 (Jurisprudencia Tributaria, 1413) y 15 de septiembre de 1997 (Jurisprudencia Tributaria, 1175), de 21 de mayo de 1998 (Jurisprudencia Tributaria, 917) y de 6 de abril de 1999 (Jurisprudencia Tributaria, 566) y del TSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de diciembre de 2000 (Jurisprudencia Tributaria 2001, 64). Y entre estas garantías se puede incluir un beneficio de excusión a su favor; aun teniendo en cuenta que ello perjudica, que no imposibilita, el ulterior ejercicio de un derecho de regreso contra un sujeto insolvente.

#### **Artículo 46.- Representación voluntaria.**

Respecto a la representación voluntaria, se confirma en el Anteproyecto la solución implantada en la vigente LGT por la reforma del artículo 43, 2 de la LGT, introducida por el artículo 30 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre. Esta reforma significó la obligatoriedad de representación expresa en todos los casos en que fuese necesaria la firma del sujeto pasivo, a los que se vienen a agregar los supuestos de “*renuncia de derechos y obligaciones*” y “*devoluciones*”, añadiéndose la posibilidad de acreditar esta representación a través de los “*documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria*”, lo que parecía significar que no resultaba necesario documento público, privado con firma legitimada, o representación concedida *apud acta*, sino que simplemente bastaría que el sujeto pasivo firmase el impreso elaborado por la Administración. Lo que supondría la enorme contradicción de que un documento que el interesado firma sin presencia de funcionario, y que tiene toda la consideración de un documento privado, pudiera estar equiparándose a un documento público, en tanto puede llegar a considerarse que acredita fehacientemente la representación. Lo que supone un contrasentido desde la óptica de las reglas generales de la representación que hunden sus raíces en la Teoría General del Derecho. El Anteproyecto viene a consolidar esta regulación referida a los “*documentos normalizados*” en línea de la Ley de Acompañamiento para 2002.

En relación con el apartado, 6, el carácter de interesados de los titulares concurrentes en una misma obligación tributaria podría colisionar con esta presunción de representación salvo manifestación expresa en contrario. Las actuaciones administrativas deben entenderse directamente con todos y cada uno de los obligados tributarios, sin perjuicio de la posterior representación voluntaria y expresa de cada uno de ellos.

### **Capítulo III. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta.**

#### **Artículo 53.- Método de estimación indirecta.**

El mal llamado “*método de estimación indirecta*”, recupera como presupuesto -y a nuestro juicio acertadamente- la desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza

mayor, “de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”, que figuraba en el art. 50 del RGIT, y que fue anulado por falta de cobertura legal por la sentencia de 22 de enero de 1993. Lo que sí resulta rechazable es la limitación a la prueba que supone el procedimiento de aplicación de la estimación indirecta, previsto en el artículo 158, y que sólo permite que puedan ser tenidos en cuenta los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta “cuando se aporten con anterioridad a la propuesta de regularización”, o cuando, aportados posteriormente, se demuestre que fue imposible su aportación antes de la propuesta de regularización. Ello supone una limitación a la prueba impropia de una presunción *hominis*, o prueba de presunciones, que es la verdadera naturaleza de la estimación indirecta.

## Capítulo IV. La deuda tributaria.

### Artículos 66 a 70: Prescripción.

Cuestiones generales:

- a) Lamentamos que no se haya aceptado la sugerencia de la Comisión de implantar un plazo de caducidad, lo que habría redundado en una mayor eficacia en las actuaciones de comprobación, y de fijar igualmente un plazo de caducidad para las actuaciones en vía contencioso-administrativa.
- b) Entendemos que es este el momento adecuado para equiparar, en cuatro años, los plazos en el ámbito penal y en el tributario.
- c) Sugerimos que se diferencie entre efectos suspensivos e interruptivos del cómputo de la prescripción.

Así, surtirían efectos interruptivos las actuaciones de comprobación que tengan por objeto determinar con carácter definitivo la cuantía de la obligación tributaria. Las actuaciones de carácter parcial tan sólo tendrían efectos suspensivos.

Las actuaciones en vía administrativa, económico-administrativa y contencioso-administrativa surtirían tan sólo efectos suspensivos y limitados a los plazos fijados para resolver en cada instancia.

Los actos nulos de pleno derecho no surtirían efectos ni suspensivos ni interruptivos.

La remisión a la jurisdicción penal tan sólo surtiría efectos suspensivos.

- d) Alternativamente, sugerimos que, en todo caso, la interposición de recursos y reclamaciones tan sólo surtirían efectos suspensivos (no interruptivos) del cómputo de la prescripción cuando concluyan con una declaración de nulidad o anu-

lación de lo actuado pues la defensa del propio derecho y el reconocimiento de lo incorrecto de la actuación de la Administración no puede esgrimirse como argumento frente al propio contribuyente.

### **Artículo 67.- Cómputo de los plazos de prescripción.**

A la hora de regular la prescripción de las sanciones, el *dies a quo* del plazo de **prescripción** de la responsabilidad solidaria empieza a computarse desde el día siguiente a la finalización del período de pago del deudor principal, lo que hasta cierto punto resulta lógico. Por el contrario, el momento que se fija para iniciar el cómputo del plazo de prescripción del responsable subsidiario -notificación de la última actuación recaudatoria practicada frente al deudor principal- es excesivamente genérico y va a propiciar serias dudas para determinar con exactitud ese instante; muchas veces será difícil saber si la última actuación recaudatoria es realmente la última. La consecuencia no será otra que la posibilidad de exigir esta responsabilidad subsidiaria muchos años después del devengo de las deudas.

Quizás el criterio más adecuado sea fijar el *dies a quo* en el momento en que finalice el plazo de ingreso del deudor principal, determinando la interrupción del plazo de prescripción por la declaración de fallido del deudor principal. O, como propone un sector de la AEDAF, fijar dicho momento directamente en el instante en que se declare esa insolvencia o fallido, siempre que ésta se haya formalizado dentro de los cuatro años desde el nacimiento de la obligación de pago del obligado principal.

### **Artículos 71 a 73.- Compensación.**

- a) Echamos en falta una reflexión sobre su aplicación en relación con las devoluciones que la Administración debe proceder a efectuar de no practicar en plazo las correspondientes liquidaciones provisionales. Puesto que se trata de obligaciones "ex lege", no precisarían de su reconocimiento mediante acto administrativo firme. Así podría hacerse constar en los artículos 31 y 72.
- b) También en este capítulo deberían incluirse los supuestos que derivan de las denominadas obligaciones a cuenta por cuanto el derecho del obligado a recuperar su importe del sujeto pasivo puede verse satisfecho con la cesión por el sujeto pasivo del crédito que a su vez pueda ostentar frente a la Administración. Podría así concurrir en el titular de la obligación a cuenta el deber de ingresar la deuda reclamada y el derecho a exigir la mayor deducción generada en favor del sujeto pasivo. La posibilidad de aplicar la compensación en estos supuestos, de no aceptarse las propuestas que hemos formulado al tratar de las obligaciones a cuenta, contribuiría, alternativamente, a reducir la conflictividad actualmente existente en la materia.

Así creemos que se reconoce, de un modo indirecto, en el artículo 62.7 al tratar del pago por un tercero.

Por último, creemos que los párrafos 2 y 3 del artículo 73 deben pertenecer a otro precepto, porque no parece que tengan relación con la compensación.

### **Artículo 78.- Hipoteca legal tácita.**

El artículo 78 del Anteproyecto mantiene la figura de la “hipoteca legal tácita” en unos términos muy similares, refiriendo la preferencia al ejercicio en que se “ejercita el pago” y no al discutible concepto de “año en que se ejercite la acción administrativa de cobro” a que se refiere el vigente art. 73 de la LGT. Sin embargo, las posibilidades de aplicación de la hipoteca legal tácita, teniendo en cuenta la estructura de nuestro actual sistema tributario, son muy limitadas. Quedan fuera de su ámbito de aplicación todos los impuestos personales, pues por definición los mismos toman como referencia de su hecho imponible a la persona y no tienen como objeto bienes o derechos concretos; así, por ejemplo, en el caso del Impuesto sobre Patrimonio para residentes que tributen por obligación personal, que se exige sobre la totalidad del patrimonio y no por bienes concretos. Debemos excluir además, impuestos que gravan bienes inscribibles en registros puramente administrativos, aunque sean de acceso público -el IVTM-. También el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, porque el concepto “producto” hay que entenderlo en el sentido expuesto de “rendimiento”, lo que supone excluir del mismo las *plusvalías*. De todo ello resultará que la hipoteca legal tácita sólo podrá aplicarse en la actualidad respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles o al Gravamen sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes del artículo 32 de la Ley 41/1998, Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Teniendo en cuenta, además, que en relación con el primero de estos impuestos -el IBI-, el artículo 76 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales preveía un “derecho de afección” para asegurar su cobro. Este derecho de afección se recoge actualmente, y tras la reforma de la Ley de Haciendas Locales por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en el artículo 65, en el que además se incluye la obligación de los notarios de efectuar a los comparecientes las advertencias oportunas. Se trata de un privilegio que concurre con el artículo 73 de la LGT, y que, al menos fuera de las dos anualidades garantizadas por este precepto, resulta de aplicación exclusiva en el IBI, pudiendo en un futuro suplir completamente a la *hipoteca legal tácita* respecto a este impuesto.

Ello es buena muestra de la falta de operatividad de esta garantía, que merece una profunda reforma en la nueva LGT en el marco de la reordenación del privilegio especial del crédito tributario, teniendo en cuenta, por un lado, la ordenación actual del derecho inmobiliario y el Régimen de los Registros Públicos y, por otro, el verdadero papel que juega en la actualidad la propiedad inmobiliaria como objeto de tri-

butación. Por el contrario, el Anteproyecto opta por una línea claramente continuista.

#### **4. TÍTULO III. La aplicación de los tributos.**

##### **Capítulo I. Principios generales.**

###### ***Artículo 88.- Consultas tributarias escritas.***

Siguen sin establecerse efectos reales con relación a la ausencia de contestación en plazo, que si bien se fija en seis meses, no conlleva ni la aplicación del silencio positivo ni del silencio negativo. El precepto descarta el silencio positivo en todo caso. Sería conveniente incluir este régimen expresamente, incluyendo la exigencia de que el consultante realice una propuesta interpretativa en su solicitud.

###### ***Artículo 89.- Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.***

De otra parte, de la redacción del art. 89 se desprende que las consultas escritas tendrán carácter vinculante para la Administración, pero seguidamente se señala que los criterios administrativos así señalados no sólo serán aplicables al consultante sino también a todos los terceros que se hallen en la misma situación. Y ello a pesar de que el art. 89.4 señala que tendrán carácter informativo. Estas dos afirmaciones resultan, en cierto sentido, extrañas entre sí, porque si bien la faceta informativa existe en la consulta vinculante, este es el valor menos destacado de la misma. Y no puede admitirse una vinculación *erga omnes* como la propuesta derivada de una interpretación administrativa, por muy cualificada que resulte. Si se mantiene esta solución, sería indispensable acompañarla de un régimen de recursos adecuado para proteger al particular de esta auténtica aplicación anticipada de la norma que puede condicionar importantes decisiones económicas del consultante. Por otro lado, resulta incomprensible que la Disposición Transitoria Tercera prevea, respecto al nuevo régimen de las consultas tributarias, su aplicación a partir del 1 de enero de 2005, en lo que tiene de injustificado retraso de la entrada en funcionamiento del nuevo sistema.

###### ***Artículo 93.- Obligaciones de información.***

- a) Debe regularse con claridad que la obligación se limita a facilitar la información de que el contribuyente dispone o esté obligado a disponer y en la forma en que dispone de ella, no a entregar documentos o elaborar la información existente en una determinada forma por comodidad de los órganos gestores.
- b) En esta materia, el principal problema es la negativa de la Administración a acreditar la existencia o el cumplimiento de unos requisitos previos o condicionantes

de la solicitud de información que la ley exige y que son su garantía. Por ello, es necesario que la solicitud recoja una referencia expresa al procedimiento en curso en cuyo contexto se inserta la solicitud. De no existir dicho procedimiento existe el riesgo de que se emitan todo tipo de requerimientos de información de utilidad más bien dudosa.

## **Capítulo II. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.**

### ***Artículo 99.- Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.***

#### ***Artículo 99,2 y 99,5***

Debiera completarse con la posibilidad de evitar la presentación de certificados o informaciones a obtener de otras administraciones tributarias, españolas o extranjeras, que la propia Administración puede pedir en virtud de sus facultades propias, acuerdos de colaboración o de intercambio de información entre administraciones, o que la propia Administración no está en condiciones de exigir:

Se están exigiendo certificaciones de otras administraciones a los contribuyentes que en gran parte de los casos ni siquiera tienen potestad para exigir tales certificaciones.

### ***Artículo 101.- Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.***

En relación con las liquidaciones tributarias:

- a) Es preciso abundar en que las liquidaciones provisionales deberían ser definitivas respecto de los elementos de la obligación tributaria objeto de liquidación y no tendrían efectos interruptivos del cómputo de la prescripción.
- b) En el apartado 4.b. debería suprimirse: “... y en el resto de los supuestos que estén previstos reglamentariamente”.

### ***Artículo 102.- Notificaciones de las liquidaciones tributarias.***

#### ***Artículo 102, c).***

Cuando se habla de “motivación”, habría que añadir el adjetivo “suficiente”.

### ***Artículo 103.- Deber de resolver.***

El artículo 103 del Anteproyecto afronta un tema de crucial importancia para garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, y sobre el que la AEDAF viene insistiendo; que los procedimientos tengan plazo máximo para resolver y que al incumplimiento de ese plazo se ligen determinadas consecuencias.

Al respecto nos parece fundamental recordar lo ya dicho en nuestro informe en relación con el Informe de la Comisión sobre la Reforma de la LGT.

Entonces decíamos que la cuestión es garantizar que el incumplimiento de plazos máximos tenga como consecuencia el silencio administrativo a favor del contribuyente y la caducidad en detrimento del contribuyente. La propuesta referida a la aplicación supletoria de la LRJPAC a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos resuelve en cierta medida algunos de los problemas que suscita el régimen de actos presuntos y del silencio administrativo. No obstante, la importancia de la materia y el escaso desarrollo normativo que existe en el momento actual, exigen un pronunciamiento expreso sobre ambas cuestiones y con referencia a algunos problemas concretos.

Así, respecto al silencio administrativo, la AEDAF entiende que el silencio administrativo debe regularse con arreglo a los siguientes criterios:

- Se debe considerar producido el silencio cuando se incumplan los plazos máximos de duración de un procedimiento.
- El silencio se aplicará a los procedimientos que se inicien a instancia de los particulares y cuya resolución sea susceptible de producir exclusivamente efectos favorables a los mismos.
- Salvo cuando se trate de recursos y reclamaciones o una norma con rango de Ley establezca lo contrario, el silencio tendrá carácter positivo.

Por otra parte, la admisión de la caducidad en materia tributaria debiera quedar al margen de toda duda tras lo establecido en los artículos 13 y 23 de la Ley 1/1998 DGC.

La AEDAF considera que debe incorporarse a la LGT un precepto de redacción semejante al artículo 44.2 de la LRJPAC.

Asimismo, se propone que se añada, a la redacción del precepto que incorpore el art. 23 de la LDGC el siguiente texto:

*“Los procedimientos caducados no tendrán efectos interruptivos de la prescripción debiendo archivar las actuaciones practicadas anteriormente salvo que el interesado renuncie expresamente”.*

### **Artículo 105.- Carga de la prueba.**

En relación con la prueba, se pueden detectar en el Anteproyecto dos novedades que merecen distinta valoración. Una por constituir un claro intento de reducir la litigiosidad: para probar las compensaciones de bases, cuotas y deducciones procedentes

de ejercicios anteriores van a ser necesarias las autoliquidaciones, contabilidad y soportes documentales de los ejercicios correspondientes. Otra por constituir un claro peligro para el contribuyente, limitándole sus derechos: la posibilidad de que las presunciones no se establezcan sólo por norma con rango de Ley sino de cualquier rango.

El número 1 debe completarse: *“En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. La falta de prueba no exime de la obligación de aplicar la norma por parte de la Administración si le consta la existencia de los hechos constitutivos del derecho o puede dentro de sus facultades obtener las pruebas”*.

Se ha OMITIDO (por alteración sutil de su contenido) el contenido del artículo 116 de la actual LGT; la presunción de veracidad de las declaraciones del administrado. El artículo 108 ha cambiado por completo el significado en su nº 4 y con ello ha alterado por completo las normas sobre la carga de la prueba, lo que para la AEDAF es un paso atrás.

#### ***Artículo 108.- Presunciones en materia tributaria.***

En relación con el apartado cuarto, parece deseable que la presunción de certeza de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados, no juegue tan sólo en relación con el contribuyente sino que extienda sus efectos a la Administración, de suerte que ésta sólo pueda revisar el contenido de la declaración bien en el marco de unas actuaciones de comprobación, bien cuando existan diferencias con la información obrante en su poder.

#### ***Artículo 109.- Notificaciones en materia tributaria.***

Se aprecia la ausencia de referencia alguna a que las notificaciones se realicen en días hábiles y tomando en consideración la realidad social, lo que exige evitar las notificaciones en determinados períodos del año en los que existen más posibilidades de que el contribuyente se encuentre ausente.

#### ***Artículo 111.- Personas legitimadas para recibir las notificaciones.***

##### ***Artículo 111, 1.***

Debe sustituirse *cualquier persona* por persona relacionada con el destinatario de la notificación, haciéndose constar dicha relación en la diligencia de notificación.

#### ***Artículo 112. - Notificación por comparecencia.***

Comunicaciones.

Es fundamental puntualizar que entre órganos administrativos hay “comunicaciones” y no “notificaciones”. Se evitaría así una práctica viciosa del TEAC, según la cual el plazo para interponer el recurso de alzada por parte de la Administración (15 días) se computa -*dies a quo*- desde que la Dirección General o AEAT ha recibido la “notificación” del acuerdo estimatorio del TEAR. Fecha de “notificación” difícil de determinar, lo cual vulnera la seguridad jurídica.

El apartado 3, no merece un juicio excesivamente favorable. Con la redacción de este precepto, incluida en el Anteproyecto, va a ser posible que ante una incomparecencia para notificar, por ej., una liquidación, el contribuyente ya tenga conocimiento del resto del procedimiento recaudatorio.

### **Capítulo III. Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria.**

#### ***Sección primera. Disposiciones generales.***

A la hora de regular los procedimientos de gestión e inspección, y como regla general, la AEDAF entiende que se debe otorgar el carácter de comprobación tan sólo a aquellas actuaciones que tengan por objeto determinar con carácter definitivo la cuantía de la obligación tributaria. Las actuaciones de carácter parcial, en relación con la prescripción, debe tener efectos suspensivos, no interruptivos.

Fuera de estas actuaciones de comprobación, sólo podrán existir actuaciones, sin efectos interruptivos, tendentes a contrastar y/o aclarar las diferencias entre los datos declarados y los que obran en poder de la Administración.

#### ***Artículo 118.- Formas de iniciación de la gestión tributaria.***

Deberían añadirse tanto en el título como en el texto las palabras “procedimiento de”, delante de “gestión tributaria”.

#### ***Artículo 119.- Declaración tributaria.***

Se propone la supresión del apartado tercero, y que el mismo sea sustituido por otro del siguiente tenor: “*ejercitada la opción con ocasión de la presentación de una declaración, si con posterioridad se modificase alguno de los elementos de la obligación tributaria, el contribuyente podrá rectificar dicha opción sin perjuicio de que la Administración, al practicar la liquidación definitiva, proceda de conformidad con la opción más favorable para el contribuyente*”.

#### ***Artículo 134.- Práctica de la comprobación de valores.***

En coherencia con la modificación propuesta del artículo 57, introducir en el apartado 1 “*cuando así lo disponga la ley propia de cada tributo*”.

Por otro lado, en el régimen de la comprobación de valores, consideramos acertado lo previsto en el párrafo cuarto, en el sentido de que la Ley pueda establecer que el valor comprobado deba producir efectos frente a otros obligados tributarios, en cuyo caso *“la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados”*; sin embargo no se da el paso adelante a favor de optar por una auténtica unicidad de valoraciones, que a juicio de la AEDAF sería la solución más acertada.

### **Artículo 136.- La comprobación limitada.**

El artículo 136 regula la llamada *“comprobación limitada”*, heredera de la comprobación abreviada del artículo 123 de la vigente LGT. Así, parece acertada la previsión de supuestos en los cuales puede ser operativa una comprobación limitada de este tipo; examen de datos contenidos en declaraciones y autoliquidaciones, de libros tributarios, de facturas. Destaca la posibilidad de requerir a los sujetos para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes, esto es, requerimientos de información que la Administración ya puede obtener *“vía suministro”* y que deberían quedar fuera de cualquier tipo de potestad de obtener información *“por captación”*. Así lo manifestó la AEDAF en relación con el Informe de la Comisión de 2001: *“en las comprobaciones limitadas no deben poder solicitarse ni obtenerse datos relativos a terceros”*.

Se sugiere añadir un nuevo párrafo 5: *“Notificado el contribuyente del inicio de las actuaciones de comprobación limitada, éste podrá solicitar que las mismas tengan carácter general. En este supuesto, la Administración Tributaria procederá a la apertura del correspondiente procedimiento inspector”*.

Al margen de esto, sí debemos señalar que el art. 140 determina respecto a los efectos de esta comprobación limitada, que si bien no se podrá volver a efectuar una nueva comprobación limitada, la misma sí será posible *“si se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas”*, lo cual supone rechazar la imposibilidad de diversas comprobaciones parciales, como viene abogando AEDAF, lo que supondrá una fuente de inseguridad jurídica.

### **Artículo 140.- Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.**

Se sugiere añadir un nuevo número 3, con el siguiente tenor:

*“El procedimiento de comprobación limitada no surtirá efectos interruptivos de la prescripción”*.

## **Capítulo IV. Actuaciones y procedimientos de Inspección.**

### ***Sección Primera: Disposiciones Generales.***

Antes de centrarnos en diversos preceptos de la Sección que el Anteproyecto dedica a las actuaciones de Inspección, conviene recordar algunas propuestas que la AEDAF expuso con anterioridad, respecto al Informe de la Comisión para la reforma de la LGT, de 2001.

Así, en relación con las medidas cautelares. Se debiera incorporar un precepto de contenido semejante al actual artículo 128 LGT, que recoja los principios esenciales que deben presidir la adopción de medidas cautelares por la inspección: la proporcionalidad de las medidas y su carácter transitorio.

También se debe reconocer expresamente este derecho en garantía de la objetividad y generalidad que, según la Constitución, deben presidir las actuaciones de la Administración. Además, la Ley debe regular las circunstancias y el alcance con el que, concluidas las actuaciones y levantada un acta, el Inspector-Jefe puede ordenar la reapertura del procedimiento o la continuación de las actuaciones. En todo caso se debería exigir que la orden estuviera motivada. Y también que, la adecuación de la LGT a la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, debiera regular la posibilidad de la renuncia expresa al derecho a la inviolabilidad del domicilio, de suerte que ésta debiera manifestarse explícitamente en la documentación del procedimiento.

En relación con diversos preceptos concretos, señalemos lo siguiente.

#### ***Artículo 149.- Solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general.***

La conversión en actuaciones de carácter general, solicitada dentro de los quince días siguientes a la notificación del inicio de actuaciones de carácter parcial debe ser automática. No hay razones para la demora.

Alternativamente, debería indicarse que el plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación debe computarse desde el inicio de las de carácter parcial.

En ambos casos se pretende evitar dilaciones.

#### ***Artículo 150.- Duración de las actuaciones inspectoras.***

La Dirección General de Tributos ratificó las observaciones de esta Asociación en relación con la no ampliación automática del plazo cuando concurren las circunstancias del artículo 150.1, sino que las mismas deben ser apreciadas necesariamente a la vista de las circunstancias concretas del caso. No se recoge así en el proyecto.

Debería pues dejarse constancia de que debe motivarse que las circunstancias de especial complejidad son determinantes de la necesaria ampliación del plazo. A título de ejemplo: grupo de consolidación formado por una sociedad dominante y tres dominadas inactivas.

Nuevamente, en el apartado 150, a), la remisión al Reglamento se presenta como un exceso para calificar de especial complejidad lo que se desee.

#### **Artículo 151.- Lugar de las actuaciones inspectoras.**

En el apartado tercero, se debe indicar que las copias serán “*las obtenidas a su cargo*”.

#### **Artículo 152.- Tiempo de las actuaciones inspectoras.**

En el apartado 3, y en relación con la duración de las actuaciones inspectoras, tal mención sólo tiene sentido dentro del apartado 1. No puede constituir un supuesto de aplicación general.

#### **Artículo 153.- Contenido de las actas.**

En la letra e) debiera añadirse que deberá contener, además de la conformidad o disconformidad, las manifestaciones sucintas del contribuyente, tanto de hecho cuando razones de disconformidad. Igualmente, deberá permitirse que se adjunten documentos o se enumere brevemente su contenido.

#### **Artículo 155.- Actas con acuerdo.**

El régimen de las “actas con acuerdo” supone un primer intento de introducir técnicas convencionales en la fase de inspección, lo que debe ser saludado positivamente. No obstante el régimen de las mismas que recoge este precepto incluye algunas deficiencias muy notables.

Si bien los supuestos en los que se puede acudir al acta con acuerdo parecen acertados (conceptos jurídicos indeterminados, mediciones o valoraciones...) no lo son tanto algunas cuestiones relativas a su régimen jurídico. Si bien estas actas tienen la *ventaja* de que suponen una negociación “desde el principio”, la autorización del Inspector-Jefe simultánea al acuerdo introduce una gran dosis de incertidumbre; aunque es cierto que el contribuyente no tiene derecho al acuerdo, también lo es que la incertidumbre que genera el hecho de que el Inspector-Jefe pueda oponerse al mismo, después de todo un proceso en el que se han generado para el contribuyente legítimas expectativas, no parece la solución más adecuada.

A juicio de la AEDAF, tampoco resulta aceptable la constitución de un depósito previo, como requisito *sine qua non* para poder obtener el acuerdo, lo que va a reducir

las posibilidades de acuerdos a contribuyentes con cierto nivel de capacidad económica. No se entiende por qué no se pueden aportar otras garantías diferentes al depósito.

Por otro lado, también puede suponer un límite al derecho a la tutela efectiva del contribuyente la limitación de la recurribilidad de las actas con acuerdo en vía contenciosa, a la existencia de “vicios del consentimiento”. Cabe preguntarse por qué cabe invocar otros argumentos, como falta de motivación o prescripción. Tampoco se entiende la razón de que, en este caso concreto, se excluya la vía económico-administrativa. Pudiera vulnerarse el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva.

Por último, también resulta llamativo el supuesto introducido en cuanto a la posibilidad de renuncia a la tramitación separada del procedimiento inspector y sancionador tributario. Cuando se trate de supuestos en que voluntariamente se renuncia por el interesado, resulta una situación admisible, pero no nos merece el mismo juicio en los supuestos en que resulta obligatorio, como en el caso de las actas con acuerdo, en las que, en la práctica, se están “asumiendo” las calificaciones jurídicas por el interesado. (art. 155). Se trata de una sanción impuesta de plano, sin procedimiento alguno.

#### ***Artículos 156 y 157.- Actas de conformidad y disconformidad.***

Con ocasión del trámite de audiencia debe facilitarse al contribuyente una propuesta de resolución y de la correspondiente liquidación. Ello no ocurre así en la actualidad, de suerte que es frecuente que se ofrezcan importes alternativos a los contribuyentes según firme en conformidad o disconformidad. La cuantificación de la propuesta acabaría con esta práctica.

Se propone la incorporación de un artículo 157. bis.

*“Artículo 157. bis.- Seguimiento de las actuaciones de comprobación e investigación.*

*La Administración Tributaria llevará un registro de las actuaciones de comprobación e investigación desglosando el tipo de acta formalizada y los diferentes componentes de las liquidaciones practicadas.*

*En relación con las actas de disconformidad, el registro recogerá todas las incidencias relativas a las mismas hasta que recaiga resolución o sentencia firme, dejando constancia de la cuantía de la cuota finalmente exigible.*

*Anualmente, la Administración Tributaria hará públicos los datos del Registro y la evolución de las magnitudes más significativas”.*

**Artículo 158.- Aplicación del método de estimación indirecta.**

**Artículo 158, 3.**

Excesivamente rígida la posibilidad de aportar datos, documentos o pruebas que determinaron la aplicación del régimen de estimación indirecta, ya que quedan muy limitadas en el tiempo -antes de la propuesta de regularización- o a la presencia de circunstancias excepcionales equiparables a las exigidas para el recurso extraordinario de revisión.

**Capítulo V. Actuaciones y procedimiento de recaudación.**

**Artículo 174.- Declaración de responsabilidad.**

**Artículo 174, 5.**

Debe mantenerse la situación actual de posible impugnación de la liquidación de la que trae causa la derivación de responsabilidad.

**5. TÍTULO IV. La potestad sancionadora.**

**Capítulo I. La potestad sancionadora en materia tributaria.**

**Artículo 178.- Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria.**

La relación de los principios de la potestad sancionadora a que hace referencia el artículo 178 del propio Anteproyecto de LGT (legalidad, tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad y no concurrencia) ha preterido el principio de antijuridicidad, entendido como *antinormatividad*, esto es, como contradicción con la regulación deseable por el Derecho punitivo; resulta fundamental este principio para rechazar que se puedan sancionar liquidaciones en el caso de abuso en la aplicación de la norma tributaria, como pretende el art. 15 del Anteproyecto.

**Artículo 179.- Responsabilidad en materia de sanciones tributarias.**

Debería dejarse constancia de todos los supuestos en que la declaración ha sido confeccionada materialmente por la propia Administración (art. 85) o algún colaborador social (art. 92) y que las diferencias no derivan de ocultación alguna. A estos efectos debería de facilitarse algún documento acreditativo de dicha circunstancia al contribuyente.

**Artículo 179, 2.**

A la hora de señalar los supuestos en los que no existe responsabilidad, el art. 179, 2, d) mantiene la exclusión de la culpabilidad cuando se haya puesto la *“diligencia necesaria”*, en la medida en que el obligado haya actuado amparado en una interpretación razonable de la norma, pero se excluye que la misma tenga lugar cuando se haya presentado una declaración *“veraz y completa, practicando en su caso la correspondiente autoliquidación”*, como ocurre con el art. 77, 4 de la vigente LGT, lo que puede suponer entender que existe culpa aunque se haya declarado correctamente y no se haya ocultado. Ello resulta incoherente con la filosofía del Anteproyecto, de dotar de relevancia a la ocultación a la hora de tipificar las infracciones graves.

**Capítulo III. Infracciones y sanciones tributarias.****Artículo 184.- Clases de sanciones tributarias.**

El concepto de *“base de la sanción”* resulta difícilmente comprensible. Parece que se refiere a la cuota tributaria.

**Artículo 185.- Acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias.**

Artículo 185.1.a) y b).- Acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias.

La AEDAF sigue insistiendo en que es un error configurar como infracción grave *“Dejar de ingresar la totalidad o parte ...”*, que se sigue manteniendo como conducta tipificada en el Anteproyecto de LGT, a pesar de la relevancia que el mismo da a la ocultación.

**Artículo 185, 1, m).**

Se mantiene, en el art. 185, 1, m) del Anteproyecto de LGT, como supuesto infractor, la *“resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones”*, de manera semejante al art. 78, 1 f) de la vigente LGT. Tras la abundante jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no autoinculparse, manifestada en las sentencias *Funke*, de 25 de febrero de 1993 (TEDH 1993, 7), y *Saunders*, de 17 de diciembre de 1996 (TEDH 1996, 67), y, sobre todo, en la última, *JB contra Suiza*, de 3 de mayo de 2001 (TEDH 2001, 322), está claro que este derecho fundamental se extiende a los procedimientos administrativos que puedan derivar en imposición de sanciones o penas, por lo que debe reconocerse al obligado tributario el derecho a no aportar coactivamente información que le pueda inculpar. En la medida en que no se garantice que esta información obtenida coactivamente se va a utilizar para san-

cionar o inculpar al contribuyente, debe desaparecer la sanción por negarse a aportarlo, pudiendo aplicarse, en tal supuesto, la estimación indirecta.

**Artículo 186.- Criterios de graduación de las sanciones tributarias.**

**Artículo 186.1.a.**

Sobra la referencia a la “*vía administrativa*”. O es firme o no lo es. Así se ha encargado de recordarlo el TS en relación con la suspensión de las sanciones.

**Artículo 191.- Sanción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.**

**Artículo 191.2.**

Se califica como infracción grave el determinar o acreditar de modo improcedente, “*partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros*”. El importe de estas sanciones -que castigan conductas preparatorias- viene a considerarse una especie de pago a cuenta de las posteriores sanciones que pudieran proceder por infracciones resultantes de la efectiva aplicación de dichas compensaciones o deducciones. El carácter fijo de los porcentajes de las sanciones para estas conductas “*preparatorias*”, a diferencia de la cuantía por la infracción consistente en dejar de ingresar, que admite graduación, puede dar lugar a que la infracción por la falta de ingreso o por la devolución indebida resulta finalmente inferior a la que se hubiera liquidado por la conducta preparatoria. Entendemos que en estos supuestos, a diferencia de lo que recoge el Anteproyecto, los importes por sanciones consistentes en acreditación indebida de importes a deducir en futuras bases o cuotas, deberían ser deducibles en su totalidad con el fin de tomar en consideración el verdadero perjuicio producido a la Hacienda Pública.

**Artículo 200.- Sanción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.**

Nada se dice sobre a quién ha sido comunicado. Quizás debiera añadirse: “... *hubiera sido comunicado indebidamente*”.

**Artículo 204.- Reducción de las sanciones.**

Además de mantener una reducción del 30%, prácticamente igual a la actualmente vigente, para sanciones proporcionales, se incluyen como novedad, dos supuestos en los que se otorga el efecto de reducir la sanción a la conformidad que recaiga sobre la propia sanción: la reducción del 50% para las sanciones derivadas de actas con

acuerdo previo a la liquidación, y, para todas las demás, la reducción del 25% sobre la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción. Se incluyen así tanto las multas fijas, lo cual es una novedad histórica, como las sanciones ya reducidas en un 30% por la conformidad a la propuesta de regularización, de lo cual resultaría para estos casos, en definitiva, una reducción del 30% más el 17,5%, o sea del 47,5%.

Ahora bien, la reducción del 25% no queda claro si funciona como un descuento adicional en relación con los supuestos de conformidad.

***Artículo 205.- Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.***

***Artículo 205.3. a).***

Sugerimos que las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria tengan únicamente efectos suspensivos y no interruptivos del cómputo del plazo de prescripción en materia de sanciones.

b) Lo mismo cabe decir de la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal.

***Artículo 207.- Regulación del procedimiento sancionador en materia tributaria.***

Se trata del primer precepto referido al procedimiento sancionador, sobre el que se ha establecido el principio de separación en relación con el procedimiento de inspección, que ha sido puesto en tela de juicio en reiteradas ocasiones. A este respecto, la AEDAF propone, como ya lo hizo en 2001 y con independencia de lo que se indicará posteriormente al referirnos a los instrumentos para reducir la conflictividad, que considera conveniente establecer, con carácter general y a opción del contribuyente, la posibilidad de renunciar a la separación del procedimiento sancionador, ya que en ocasiones las alegaciones contra los actos de gestión y sancionadores son inseparables en sus argumentos, y su separación sólo conduce a incrementar el trabajo de los ciudadanos y de la Administración.

Esta propuesta debe entenderse en la perspectiva en que se ha aplicado la separación de procedimientos, ya que una reforma que separase los órganos instructores y resolutorios y ofreciese mayores garantías que las actualmente existentes, obligaría a reconsiderar el problema.

**Capítulo IV. Procedimiento sancionador en materia tributaria.**

***Artículo 208.- Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.***

En lo concerniente al procedimiento separado, desde la convicción de que la calificación de la conducta del contribuyente no puede ser adecuadamente valorada si no es analizando todo el expediente en su conjunto, creemos que el sistema actual no

aporta garantía alguna al contribuyente y que todo podría reducirse a que el resultado de la comprobación y el expediente sancionador fueran resueltos por distintos funcionarios. A partir de ahí, la tramitación conjunta es incluso deseable.

**Artículo 209.- Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria.**

Debería recogerse que la opinión del actuario (art. 153) sobre la improcedencia de abrir expediente sancionador sea vinculante para su superior.

**Artículo 212.- Recursos contra sanciones.**

Incluir la vía económico-administrativa en el número 2.

Párrafo tercero.

Debe sustituirse la terminología e insistir que las sanciones no pueden ejecutarse en tanto no sean firmes.

El apartado b) va en contra de los pronunciamientos del TS. Entendemos que se deben respetar éstos.

## **6. TÍTULO V. Revisión en vía administrativa.**

### **Capítulo I. Normas comunes.**

**Artículo 213.- Medios de revisión.**

En el art. 212.3. a) relativo al recurso contra sanciones se mantiene la denominación “suspensión automática” de la ejecución de sanciones, mientras que en el párrafo siguiente se hace referencia a la inexigibilidad de los intereses de demora hasta que se ultime la vía administrativa. Realmente se trata la aplicación del régimen de la inexecutividad, con lo que sería adecuado establecer esta denominación con la finalidad de aclarar el régimen jurídico aplicable, así como su plena adaptación al derecho administrativo. En cualquier caso, de mantenerse la mención a la “suspensión automática”, debe garantizarse que las sanciones suspendidas a través del recurso no devenguen intereses por ningún período. No hacerlo así es no respetar la Sentencia del TS de 18 de septiembre de 2001.

Sugerimos incluir un número 4 en el artículo 213 cuyo tenor podría ser el siguiente:

*“4. Cuando los actos y actuaciones de aplicación de los tributos estén basados en criterios interpretativos de la Administración Tributaria publicados en el correspondiente Boletín Oficial, con independencia de su rango normativo, el contribuyente podrá considerar agota-*

*das las vías administrativa y económico-administrativa y acudir directamente a la vía contencioso-administrativa”.*

## **Capítulo II. Procedimientos especiales de revisión.**

### ***Artículo 216.- Clases de procedimientos especiales de revisión.***

Este precepto contempla los distintos procedimientos especiales de revisión, que recoge los tradicionales nulidad de pleno derecho y lesividad (desaparece, como lo había hecho en la LRJPAC en 1999, la “anulabilidad”) e incluye la revocación “*en beneficio de los interesados, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención*”, novedad que la AEDAF valora positivamente, en tanto que permitirá reducir la conflictividad, en una vía que viene recomendando con frecuencia el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Respecto a la revisión de oficio, ya habíamos señalado en 2001, y ahora lo reiteramos, que la actual regulación de la revisión de oficio requiere una armonización con las disposiciones de la Ley 30/1992 de RJPAC que, por su fecha de promulgación, ha recogido con mejor criterio las exigencias derivadas de la Constitución, al tiempo que se proponen otras modificaciones tomadas de otros ordenamientos por las que se resuelven situaciones que solo incrementan la conflictividad ante los tribunales y perjudican la conciencia de los contribuyentes en cuanto ciudadanos de un Estado de Derecho.

### ***Artículo 217.- Declaración de nulidad de pleno derecho.***

Entre los supuestos que incluye este precepto, y que facultan la declaración de nulidad de actos firmes está, como habíamos propuesto en 2001, y a fin de ajustar el ordenamiento tributario a los principios constitucionales, los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, con el acierto que supone no hacer mención al confuso concepto de *contenido esencial* de tales derechos.

Sin embargo, la AEDAF ya se había pronunciado en 2001, sobre la necesidad de regular los efectos de la declaración de nulidad de las normas. Decíamos en aquel entonces, y debemos repetir en la actualidad, que cada vez son más numerosos los casos en los que los contribuyentes se sorprenden ante la nula incidencia que se deriva en relación a los actos y pagos efectuados, cuando la norma que les confiere legitimidad ha sido declarada nula.

Como vías posibles, además de la actuación de oficio de la propia Administración, que no debiera permanecer inactiva ante esta situación, se proponen dos soluciones que no necesariamente se excluyen y que son las siguientes:

- Introducir como causa específica de nulidad de los actos la expulsión del ordenamiento jurídico de una norma jurídica, en la medida en la que la inexistencia de dicha norma habría ocasionado la ilegalidad del acto.

Esta propuesta no hace sino recoger lo que diversos Tribunales han declarado en casos de nulidad de normas.

- Introducir en el procedimiento de liquidación la figura de las liquidaciones cautelares o provisionales previstas en el § 165 de la Ordenanza Tributaria Alemana, que establece:

*“En la medida en la que no exista certeza de que hayan concurrido los presupuestos del nacimiento de una obligación tributaria, ésta puede determinarse provisionalmente. Esta regulación también se aplica cuando (...) el Tribunal Constitucional haya declarado la simple inconstitucionalidad de la ley de un impuesto y haya ordenado al legislador la elaboración de una nueva normativa... [y cuando] la compatibilidad de una ley tributaria con el Derecho de rango superior sea objeto de un proceso ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el Tribunal Constitucional o un Tribunal Supremo Federal...”.*

Con esta segunda solución se evitaría la multiplicación de recursos cuando se conoce que ha sido cuestionada ante los Tribunales la constitucionalidad o legalidad de una norma.

### **Capítulo III. Recurso de reposición.**

#### **Artículo 222.- Objeto y naturaleza del recurso de reposición.**

Se trata del primer precepto dedicado a la figura del recurso de reposición.

Como ya señalamos en 2001, y en relación con el recurso de reposición, el descrédito que rodea al mismo debe impulsar a una profunda modificación de su actual regulación.

En aras a configurar un instrumento útil y eficaz se proponen algunos criterios que pudieran inspirar una nueva regulación del mismo.

- Fijado un plazo máximo, breve y efectivo para su resolución, debiera declararse la suspensión inmediata de los actos que fueran objeto de este recurso.
- Junto ello, se puede introducir la vista oral como una forma de eliminar los recursos meramente dilatorios o temerarios y donde los órganos de gestión e inspección se pronunciasen sobre todos los extremos del caso, incluyendo las circunstan-

cias por las que se apreciase, o no, culpabilidad a efectos de imponer sanciones y se constatare la posible existencia de discrepancias meramente interpretativas.

Capítulo IV. Reclamaciones económico-administrativas.

***Artículo 226.- Ámbito de aplicación de las reclamaciones económico-administrativas.***

Este es el primer precepto de la Sección Primera del Capítulo IV del Título V, dedicado a las reclamaciones económico-administrativas. Respecto al régimen de las mismas, con carácter general, recordar que la AEDAF ya había hecho referencia anteriormente en este mismo documento a la introducción de preceptos o figuras que afectarían a los Tribunales Económico-Administrativos y a los procedimientos correspondientes. Por ello, ahora sólo reitera lo que viene siendo una constante en los múltiples foros en los que se ha analizado la cuestión de las reclamaciones económico-administrativas: En cualquier caso estas reclamaciones deben tener carácter potestativo para el contribuyente.

## **7. AUSENCIA DE LA PREVISIÓN DE UNA VIA ARBITRAL COMO MEDIDA PARA REDUCIR LA CONFLICTIVIDAD.**

Entre las cuestiones rechazables se encuentra el hecho de que el Anteproyecto, desoyendo las propuestas del Informe de la AEDAF, formalizado con ocasión de la publicación del Informe de la Comisión de 2001, no haya introducido ninguna **fórmula arbitral** en la resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes.

En ese informe anterior, formulábamos una propuesta concreta con base en las posibilidades que ofrece el Informe de la Comisión. La propuesta se articula de forma que se admitirían tres figuras que se diferencian en función de las materias y cuantías sobre las que verse el conflicto entre la Administración y los ciudadanos.

I.- Cuando la disconformidad del contribuyente respecto de las liquidaciones realizadas por la Administración sea igual o inferior a quinientas mil pesetas, la resolución, a instancia del contribuyente, se podrá dictar por el Consejo para la Defensa del Contribuyente que resolverá en equidad. La resolución se dictará en el plazo de quince días desde que las partes formularan alegaciones y sin que contra la misma se puedan interponer ulteriores recursos de cualquier naturaleza (salvo los que procedan por motivos de forma o que afecten a los componentes del órgano que dictó la resolución).

A este efecto se habrá de dotar al Consejo para la Defensa del Contribuyente de la organización y medios necesarios.

2.- Cuando la discrepancia verse exclusivamente sobre hechos o valoraciones de naturaleza técnica, la Administración y el contribuyente podrán someterse al criterio de un tribunal de árbitros, previa renuncia a ulteriores recursos. Sólo podrán formar parte de estos órganos personas con capacitación y titulación técnica adecuada a la naturaleza de los hechos.

La designación de las personas y otros aspectos que suscite la organización y funcionamiento de estos órganos se pueden resolver con criterios semejantes a los que actualmente presiden la tasación pericial contradictoria.

3.- Para las restantes cuestiones derivadas de la aplicación de los tributos y cualquiera que sea su cuantía, se propone un sistema de arbitraje basado en los siguientes principios:

- El órgano de arbitraje resolverá en Derecho, no en equidad.
- El plazo máximo de duración del procedimiento será de tres meses.
- La procedencia de la solución arbitral se hará a petición del interesado. Esta petición sería vinculante para la Administración.
- La resolución que dicte el órgano o tribunal arbitral no será susceptible de ulterior recurso, salvo los que procedan normalmente contra esta clase de órganos.
- Las personas que podrán ser miembros de estas comisiones o tribunales actuarán con independencia. Las causas de abstención o recusación serán las que normalmente procedan contra funcionarios o árbitros.
- Cada comisión o tribunal se compondrá de tres miembros: el Presidente, (designado en la forma que se expone a continuación) y dos vocales, uno designado por el contribuyente y otro designado por la Administración. La decisión se tomará por mayoría de sus miembros.
- El Presidente de cada comisión o tribunal arbitral será retribuido conforme a un arancel aprobado reglamentariamente.
- La designación del Presidente se hará de la siguiente manera: el Consejo para la Defensa del Contribuyente (o la Dirección General de Tributos) confeccionará un censo con personas que reúnan los requisitos de independencia y capacidad. Se exigirá que fuesen profesionales o funcionarios independientes con titulación adecuada (preferentemente en Derecho) y acreditada especialización en tributación. Se entendería que reúnen esta cualificación quienes se hayan dedicado durante diez años, al menos, a su profesión o al ejercicio de la función correspondiente.

## ESTUDIOS

De entre las personas que figuren en el censo, el interesado y la Administración, de común acuerdo, elegirán al Presidente, que será nombrado por el Director General de Tributos. En caso de no existir acuerdo, se procedería por algún sistema subsidiario: orden alfabético de la lista, sorteo, etc.

No obstante la propuesta que se ha expuesto, debe señalarse que existen opiniones que limitarían las actuaciones de estos tribunales a los casos en los que las leyes empleen conceptos jurídicos indeterminados dejando a los tribunales de justicia la interpretación de las leyes en los demás casos.

Quizás sea este el momento de repetir esta propuesta, y de aconsejar de nuevo su inclusión en la LGT.

Madrid, 31 de marzo de 2003.