

ESTUDIOS

LA APLICACION DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMUN EN OTROS AMBITOS. ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO^(*)

Francisco ESCRIBANO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

Sumario

1. Planteamiento de la cuestión. La DA Quinta de la Ley.
2. Ordenamiento tributario y Constitución: breve reseña de una experiencia.
3. El RD 803/1993: una tercera vía de aplicación normativa en materia tributaria.
4. Acerca de ciertas notables carencias: la vía administrativa previa.
5. Corolario.

(*) Texto de mi intervención en el Curso organizado por la Escuela Provincial de Estudios Locales de la Diputación de Cádiz bajo el título *La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común*.

ESTUDIOS

1. Seguramente Vds. no se habrán preguntado qué hace un Catedrático de Derecho Financiero en unas Jornadas sobre la LPAC, o quizás lo hayan hecho sólo quienes hayan leído la DA Quinta de la LPAC y, aún se lo habrán contestado, los que además conozcan el contenido de lo dispuesto en el art. 107.4 LPAC.

Curiosa situación la de quien les habla: habrá de justificar incluso la razón de su intervención. Espero que ésa sea una de las conclusiones a que podamos llegar al final: que no era del todo superflua mi intervención.

Pero comencemos por el inicio, o para decirlo en atención a las fechas en las que nos encontramos en términos de concurso de agrupaciones, por la *presentación*.

La DA Quinta de la LPAC dispone «1. *Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley.*

2. *La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará lo dispuesto en los arts. 153 a 171 de la LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma» y, por su parte, el art. 107.4 de la misma norma establece «Las reclamaciones económico administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica».*

Tras esta lectura serán mayoría, si no unanimidad, quienes piensen: si eso es así, ¿A qué gastar una hora en glosar tan claras normas?

Si Vds. me lo permiten contestaré esa pregunta a *la gallega*, es decir, con otras tres: ¿Qué ha venido a traer esta Ley, desde la perspectiva constitucional, que no hubiera?. ¿Hasta qué punto esas *mejoras* no pueden ser aplicables en el ámbito tributario? y, para terminar, si respondemos afirmativamente a la anterior, ¿Qué extraña o inconfesada razón mueve al legislador a disponer en la Adicional Quinta lo que dispone?

Un elemento de juicio de esta decisión se pudiera encontrar en la Exposición de Motivos del RD 803/1993, al que luego nos referiremos en extenso, en donde puede leerse «La DA Quinta de la Ley, consciente de las peculiaridades de las actuaciones administrativas en materia tributaria, permite que los procedimientos tributarios se rijan por su normativa específica, **sin perjuicio de la aplicación subsidiaria de aquélla**» (subrayado, obviamente, nuestro).

La propia Exposición de Motivos explicará cuándo entra en juego esta subsidiariedad: en aquellos supuestos en los que en ausencia de una regulación exhaustiva y completa de los procedimientos que se limitan por tanto a señalar algunas especialidades, se someterán «...en gran medida a los preceptos generales del procedimiento administrativo, dado su carácter supletorio».

Este planteamiento general, pacato aunque no criticable desde la perspectiva de la *pax civium*, se compadece malamente con lo que de inmediato se dirá en la Exposición de Motivos del RD 803/1993: el reconocimiento de que mediante el mismo se llevan a cabo *modificaciones* en determinados procedimientos tributarios. Aunque estas *modificaciones* posteriormente se concreten en una regulación propia de los plazos para su resolución o de los efectos de la falta de resolución dentro de los plazos correspondientes.

Pero no adelantemos el cuplé que estamos aún en la presentación.

La primera de las cuestiones era ¿Qué ha venido a traer esta Ley desde la perspectiva constitucional que no hubiera?. No voy a reiterar aquí ideas que han venido exponiendo de forma espléndida quienes me han precedido en el uso de la palabra, pero sí me quiero referir a las más señaladas de forma siquiera telegráfica.

No descubro nada nuevo si digo que desde el punto de vista constitucional constituye una garantía para el ciudadano que la Administración decida, responda, actúe, en suma, procedimiento mediante, es decir, la propia existencia de una concatenación de actos susceptibles de ser controlados porque han de ajustarse al principio de tipicidad, constituyen una garantía del cumplimiento de los principios recogidos en el art. 103.1 CE¹.

Si esto es así no menor virtud estará en facilitar el conocimiento de ese procedimiento común: es decir, la tendencial idea de simplificar que subyace en la Ley, con independencia de que, como bien ha puesto de relieve PAREJO, común no es lo contrario a especial, sino más bien a lo peculiar o particular.

Así, si nos atenemos a lo que ha dicho la Jurisprudencia del TC, la interpretación del adjetivo *común* aplicado al procedimiento debe ir en la línea de entender «...la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del iter procedimental...de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben ...las garantías generales...en el seno del procedimiento» (STC 227/1988).

En definitiva a lo que aspira, y en parte hemos visto que cumple, la nueva Ley es a regular lo común, la regulación de los institutos jurídicos necesarios de toda actividad administrativa que debiendo desarrollarse por un cauce procedimental está dirigida a producir actos jurídicos. Garantizará así la unidad de fondo o última totalidad de la actividad administrativa. Se trata de la ordenación de los institutos a utilizar en el desarrollo de la actividad administrativa y que, al tiempo, estos impregnen toda la actividad de la Administración en los diversos subsectores del ordenamiento. El planteamiento de la Ley parece que responde a estas ideas y es plausible, no así su contenido dispositivo en el que no se plasma con plenitud el referido planteamiento, como Vds. ha podido oír a lo largo de estas sesiones.

Así, en opinión de PAREJO, **contrasta** claramente el planteamiento general y su plasma-ción en los tres primeros artículos de la LPAC en relación con la DA Tercera que extrae la consecuencia de dicho planteamiento: las regulaciones de los procedimientos administrativos son necesarias por no suplidas por las del procedimiento común lo que conlleva que deba procederse a la adecuación a la Ley de las precisas regulaciones procedimentales con el contenido de las DDAA Quinta a Octava que suponen un importante «*desfallecimiento del sistema*,

¹ Al procedimiento se referirá Luciano PAREJO como «a la combinación normativa de actos con efectos jurídicos causalmente vinculados entre sí; combinación, que determina una sucesión ordenada de los actos constitutiva del cauce a través del cual se cumple la actividad de la Administración Pública dirigida derechamente a producir consecuencias en el mundo del Derecho» «Objeto ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común» en **La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común**, Jesús Leguina Villa y Miguel Sánchez Morón (cds). Madrid. Tecnos. 1993.

ESTUDIOS

cuando no una verdadera anulación del mismo». Y tres serán los puntos en que se apoya la opinión de PAREJO en el diagnóstico que también yo asumo:

1. La exclusión del procedimiento administrativo común de los procedimientos disciplinarios.
2. La remisión a su normativa específica de la revisión en vía administrativa de actos en materia tributaria y de la seguridad social.
3. El deslizamiento hacia la *subsidiariedad* de la eficacia del procedimiento administrativo común respecto de las regulaciones de los procedimientos tributarios, así como la de los procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social y para la extensión de actas de liquidación de cuotas de la Seguridad Social.

El diagnóstico no puede ser más pesimista y negativo: se ha infringido así la función constitucional misma del procedimiento administrativo común y se conculcan directamente las garantías que su propia existencia pudiera comportar.

No podemos sino concluir en un juicio *«adverso y severo»* que merece la *«injustificada sustracción de dicho objeto de determinados ámbitos indudablemente pertenecientes a él»*, tanto desde la perspectiva de la globalidad, como desde el análisis de institutos específicos, como es la fijación de plazos, a fin de explicitar el derecho a un procedimiento sin dilaciones injustificadas o la regulación de la negligencia administrativa en la resolución de procedimientos con la nueva regulación del silencio administrativo.

En suma, para no reiterar ideas que Vds. ya conocen, sorprende que pueda afirmarse la exclusión del ámbito de aplicación de esta norma de la actividad administrativa en el orden tributario cuando en aquélla se fijan los principios constitucionales de eficiencia y servicio a los ciudadanos, actuando el principio de eficacia que consagra el art. 103 CE, es decir, un principio instrumental implícito en la noción constitucional de servicio al interés general.

2. En el contexto en el que acabo de terminar surge de inmediato la necesidad de responder a la segunda de las cuestiones que nos hacíamos. ¿Hasta qué punto la plasmación de esos principios constitucionales no pueden ser aplicables en el ámbito tributario? y, para terminar, si respondemos afirmativamente a la anterior, ¿Qué extraña o inconfesada razón mueve al legislador a disponer en la Adicional Quinta lo que dispone?. Ambas cuestiones están indisolublemente ligadas por lo que hemos de intentar contestarlas de forma conexa.

Es evidente que nadie en su sano juicio –lo que si me permiten Vds. la disgregación no es cuestión que debamos rechazar por principio cuando del legislador español hablamos– puede responder negativamente a la primera de las cuestiones planteadas. ¿Será acaso que en el ordenamiento tributario se ha producido ya esa plasmación con anterioridad?

La cuestión no es baladí, aunque a alguno pueda parecerle retórica. En nuestra opinión se trata del problema nuclear del ordenamiento tributario a partir de la existencia de una Constitución, una Constitución normativa, jurisdiccionalmente protegida.

Esta constituye la razón última de justificación de todo el razonar jurídico y es, al mismo tiempo, el fundamento primero de todo el ordenamiento. Al mismo tiempo la Constitución

contiene un conjunto de controles verticales que la convierten en el fundamento objetivo del discurrir jurídico en torno al sistema de garantías que, con independencia del sujeto en cuyo favor se constituyen, tienen como finalidad predeterminar un modo de producción jurídica, tanto en su procedimiento cuanto en su contenido. De ello encuentra paradigmático reflejo el Derecho Financiero en su doble vertiente de derecho de los ingresos y de los gastos.

Pues no se trata de una mención, la de la norma constitucional, que adorne el gesto o enriquezca el discurso, sino de una presencia activa en el ordenamiento y, por tanto, en el razonamiento que lo articula. No se agotará la permeabilización del ordenamiento financiero por la norma constitucional en una simple enumeración –y su exégesis– de los preceptos que inmediatamente hagan referencia a estas cuestiones. Se tratará, por el contrario, de articular todo el razonamiento sobre el presupuesto constitucional, desde el dato constitucional, ya en el análisis de los principios que informan el ordenamiento en su conjunto, cuanto en la interpretación de cuestiones que indirectamente están contempladas en el texto constitucional: irretróactividad de la norma tributaria, alcance del deber de colaboración con la Administración tributaria, seguridad jurídica o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en la aplicación de las normas. Así como aquellos que directamente contemplan aspectos inmediatamente implicados en el objeto de estas páginas: el procedimiento mediante el que deben producirse los actos administrativos y las garantías que para los ciudadanos tal preordenación de la actividad administrativa implica.

La Reforma Tributaria iniciada en 1977 supone no sólo la más atrevida alteración de los parámetros tributarios desde 1845 sino que, dato insuficientemente subrayado, para poder aplicarla y desarrollarla ha sido necesaria –y en parte así se ha hecho– una profunda modificación de los hábitos tributarios. Tales que incluso tras la Ley 10/1985 de Reforma de la Ley General Tributaria, ésta no es más que una referencia histórica en la mayoría de las cuestiones fundamentales: Innecesariedad de sus preceptos «dogmáticos», insuficiencia de sus parámetros conceptuales, esclerotización de sus esquemas procedimentales. Diagnóstico no por extremado menos cierto, si nos atenemos a los datos que proporcionan esas conclusiones.

En primer lugar, el ya comentado dato constitucional y su significado en el ámbito de los principios informadores del ordenamiento.

En segundo lugar, el contenido de la reforma tributaria que ha venido a ilustrar el estrecho esquema dogmático tributario que subyace en la LGT.

En tercer lugar, el práctico reconocimiento de la inadecuación de los esquemas procedimentales de la LGT que impone la amplia y profunda reforma de la Administración Tributaria que se ha venido llevando a cabo al hilo de la reforma del sistema.

La Constitución, anclaje y raíz de todo el ordenamiento, se constituirá, por eso, en el origen y fundamento del razonamiento jurídico, como ya se apuntó. De ahí que la norma tributaria codificadora, la LGT, habrá de ser analizada, según vimos, sin olvidar la sobrevenida asimismo codificación que la norma fundamental constituye. Convendrá ahora afrontar la tarea de enuclear aquellos principios que informan el procedimiento, constituyendo así el marco jurídico constitucional en el que la actividad administrativa deberá desarrollarse.

ESTUDIOS

Del procedimiento sólo nos advertirá la Constitución que la ley habrá de regularlo, así como el objetivo al que está llamado, a saber, la producción de los actos administrativos, en cuyo desarrollo se garantizará, cuando proceda, la audiencia del interesado. La relatividad de su concepto, íntimamente dependiente del efecto jurídico del acto a que dará lugar, ya fue puesta de relieve por la mejor doctrina². Mas a los efectos que aquí interesa, convendrá subrayar que la idea de procedimiento es consubstancial a la idea de actuación legal y legítima de la Administración: no es concebible la emanación de un acto administrativo sin que su producción se haya realizado procedimiento mediante. De aquí que, como una especie de **a priori** categórico, haya que comenzar con precisar la idea de procedimiento y los principios constitucionales que lo fundamentan.

Garantía del interés público y garantía de los derechos de los ciudadanos, como doble fundamento de la exigencia constitucional de este procedimiento (art. 105 c), que ya recogía la Exposición de Motivos de la LGT. Acerca de la posibilidad de configurar un **procedimiento tipo** la de la LPA nos advertía «La Ley ha huido ... de la ordenación rígida y formalista de un procedimiento unitario en el que se dan todas aquellas actuaciones integradas como fases del mismo y, en consecuencia, no regula la iniciación, ordenación, instrucción y terminación como fases o momentos preceptivos de un procedimiento, sino como tipos de actuaciones que podrán darse o no en cada caso, según la naturaleza y exigencias propias del procedimiento de que se trate». Acerca de las carencias de la actual normativa, otros antes de mí ya se han pronunciado y no quiero insistir.

Procedimiento que se constituirá en el medio de actuación de la Administración a la vez que instrumentó mediante el que ésta se somete a la ley y al Derecho, garantía, pues, de la objetividad con la que la Administración servirá a los intereses generales.

Hace ya algún tiempo la doctrina señalaba la sólo aparente parquedad de las referencias constitucionales al procedimiento, al tiempo que predicaba de éste aquellos principios que el art. 103.1 formulaba en relación con la forma de actuar de la Administración Pública: objetividad, imparcialidad, legalidad y eficacia serán así otros tantos principios informadores del procedimiento administrativo en cuanto éste es llamado a garantizar que el funcionamiento cotidiano de la Administración cumple con las exigencias y requerimientos de la Constitución³.

Mas no se tratará sólo de encontrar anclajes específicos, las relaciones de la Administración con el ciudadano adquieren, en el marco constitucional, una nueva dimensión, en el que la participación de éstos en la cosa pública ocupa lugar estelar. Derecho a participar en los asuntos públicos, configurado como un derecho susceptible de especial garantía constitucional que, al tiempo que garantiza del particular, pretende asegurar a la propia Administración la necesaria colaboración para afianzar la oportunidad y corrección de sus decisiones sin olvido de la propia aceptabilidad social de éstas, es decir, la eficacia de su actuación.

² SANDULLI, **II procedimiento administrativo**. Milano. Giuffrè. 1959. Entre nosotros, véase el excelente trabajo del profesor Francisco LOPEZ MENUÑO «Los principios generales del procedimiento administrativo» **RAP** 129 (1992).

³ Tomás-Ramón FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, «Los principios constitucionales del procedimiento administrativo» en **Gobierno y Administración en la Constitución (I)**. Madrid. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. 1988.

Este planteamiento genérico del Profesor Tomás-Ramón FERNANDEZ adquiere peculiares matices en el ámbito tributario, cuando una de las notas caracterizadoras del más profundo cambio habido en el seno de la actividad administrativa de aplicación de los tributos ha sido, precisamente, la masiva participación ciudadana en esa actividad, participación sin la que hoy es literalmente imposible la aplicación de tributos de masas como son los esenciales del sistema: Renta o IVA.

Dos principios aún son predicables del procedimiento con una raíz exquisitamente constitucional: nos referimos a la proscripción constitucional de la indefensión, así como a que el procedimiento se produzca sin dilaciones indebidas. Con frecuencia la doctrina administrativa ha propugnado, sin mayores repugnancias, la aplicación de los principios contenidos en el art. 24 de la Constitución al procedimiento administrativo. De ahí que se prediquen de éste los principios apenas enunciados y se hayan aplicado formulaciones de la jurisprudencia constitucional a este procedimiento que procedían de problemas generados al hilo del estricto objeto de su art. 24. En nuestra opinión es evidente que la mayoría de las garantías que la Constitución enuncia en relación con el proceso, es decir, en relación con el derecho a la tutela efectiva de jueces y tribunales, puede ser predicada de la aplicación que del derecho lleva a cabo la Administración mediante la aplicación del procedimiento administrativo.

Pero no todo ni siempre, o dicho de otro modo, la mimética aplicación de esas formulaciones en el ámbito del procedimiento administrativo no parece tan clara, y es posible encontrar en muchas ocasiones matices y prevenciones por parte de la Jurisprudencia Constitucional. Ejemplo de este entendimiento puede encontrarse, si bien matizadamente, en la Sentencia que resolvía acerca de la constitucionalidad de varios aspectos de la reforma de la LGT mediante la Ley 10/1985 (STC 76/1990).

Mas quede ya señalada esta tendencia a no admitir la aplicabilidad de todos y cada uno de los principios y garantías del proceso judicial en el ámbito del procedimiento administrativo, sobre todo cuando en nuestro ámbito, esas garantías y esos principios se pretenden enunciar respecto de los que informan el procedimiento judicial penal, sin que sea posible evitar a quien los oye, los ecos y las reminiscencias de una periclitada asimilación de lo tributario a lo penal, ya ampliamente superada. Ya la STC 21/1981 declaraba incluso la no aplicación inmediata del art. 24.2 CE, al estar orientado hacia el proceso judicial penal, al régimen disciplinario. Mientras el párrafo 2 del art. 24 asegura la «tutela efectiva» mediante el correcto juego de los instrumentos procesales, su párrafo 1 lo hace constituyendo el «acceso al mismo proceso» en el objeto central de la garantía (FJ 2 STC 46/1982).

No obstante esa prevención o matizada aplicación clónica de los principios del proceso en el ámbito del procedimiento administrativo que ha hecho en muchas ocasiones el TC, sí creemos que en muchas ocasiones es posible propugnarla.

Aunque en relación con la potestad sancionadora, el TC ha presentado el procedimiento administrativo como la necesaria observancia del actuar de la Administración a fin de preservar las garantías de los derechos de los ciudadanos. Defensa previa y procedimiento, como objetivo e instrumento para lograr la «garantía del orden constitucional» (FJ 3 STC 18/1981). Será así considerado el procedimiento como un instrumento de participación del ciudadano que al tiempo posibilita su defensa previa a la toma de decisión por parte del órgano administrativo. En relación con la indefensión, prosrita constitucionalmente, se ha extendido por

ESTUDIOS

el Tribunal no sólo a la imposibilidad de defenderse, sino que es asimismo apreciada en aquellos casos en los que se produzca «una disminución indebida de las posibilidades legales de defensa» (FJ 2 STC 9/1982). Siempre refiriéndose al procedimiento sancionador, la STC 18/1981 nos advertirá acerca de la no referencia literal a la potestad sancionadora de la Administración en el art. 24 y su consiguiente no automaticidad en la aplicación de sus principios, es decir, la aplicación de las garantías establecidas en el procedimiento administrativo no puede ser ciertamente literal aunque una interpretación finalista de la Constitución lleva al Tribunal a la idea de que los principios esenciales reflejados en el art. 24 en materia de procedimiento han de ser aplicables...en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto...No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional ...» (FJ 2 STC 18/1981).

Quiere cierto sector doctrinal que esa exigencia de procedimiento para la toma de decisiones administrativas (sancionadoras) como requisito para no producir indefensión en el ciudadano, es un requisito predicable de todo tipo de decisiones, o lo que es lo mismo, se configurará así el procedimiento administrativo como el instrumento mediante el que el ciudadano tiene la posibilidad de defensa previa a la toma de decisión, tesis, en nuestra opinión, sin bien llena de buenas intenciones, de difícil virtualidad en el ámbito tributario, según se verá. Aunque no obstante tiene la virtud, entre otras, de propugnar una idea de procedimiento cargada de garantismo, es decir, el procedimiento es al tiempo exigencia jurídica y garantía para el ciudadano en sus relaciones con la Administración. El procedimiento administrativo, en cuanto posibilita la defensa previa a la toma de la decisión, *«es sencillamente imprescindible para asegurar la proscripción constitucional de todo tipo de indefensión que es el valor esencial que está en la base del art. 24 de la Constitución»*.

Esa relativa judicialización del procedimiento administrativo, matizadamente admitida por el Tribunal Constitucional, supone una serie de garantías y el cumplimiento de algunos principios básicos, que siguiendo a la doctrina citada podemos resumir así: en primer lugar, el derecho a ser informado del objeto del procedimiento y sus efectos; el derecho a la presentación de pruebas y a la formulación de alegaciones, así como a rebatir las contrarias, mediante examen contradictorio o cualquier otro medio apropiado, en segundo lugar; también a que la decisión se adopte exclusivamente sobre la base de las pruebas aportadas en el curso del procedimiento; en último lugar, el derecho a disponer de un expediente completo con transcripción de testimonios, junto con las pruebas documentales practicadas⁴.

Y he realizado este, tal vez, demasiado largo excursus para poder afirmar, sin ambages, que estamos aún bien lejos de poder afirmar la total penetración de los valores constitucionales en el ámbito tributario y para poder afirmar, asimismo, que esa hipótesis que justificaría la decisión tomada en la LPAC carece absolutamente de fundamento, si por ventura alguno hubiera pensado en la innecesariedad de la aplicación de esos valores en el ámbito tributario porque en éste ya se hubieran plenamente recepcionado los que la Constitución propugna.

⁴ Podrá el lector curioso encontrar desarrollo más pormenorizado de estas ideas, con extensa relación jurisprudencial, en mi trabajo «Procedimiento tributario» (voz). **Nueva Enciclopedia Jurídica Seix**. Tomo XX. Barcelona. Editorial Francisco Seix. 1994.

Pero amén de estas consideraciones concretas, no soy el primero en señalar otras cuestiones puntuales cuya aplicación directa en el ámbito tributario sonroja tener que defender. Así siguiendo a más doctos colegas⁵ me permitiré señalar someramente algunas cuestiones que son de aplicación evidente:

1. En primer lugar en relación con los plazos de resolución y con las consecuencias de su falta (arts. 42.1; 42.2), así como en relación con las formas de cómputo de los plazos (art. 48). Nótese que hoy, por lo que se refiere a la primera de las cuestiones señaladas, no hay polémica: el RD 803/1993 ha venido a darnos la razón, siquiera, como veremos, sea en la forma, que no en el fondo, desde luego, del que, sin ambages, disintimos en no pocos aspectos.
2. En relación con la necesidad de motivación de los actos (art. 54 LPAC): qué duda cabe que uno de los talones de Aquiles de la consideración de Estado de Derecho en la aplicación de las normas tributarias se halla en la indefensión absoluta que se encuentra el contribuyente cuando es sometido a un Plan de Inspección: falta absoluta de norma que objetive su aplicación, que explique la racionalidad de su estructura y aplicación, en suma, que sea susceptible de ser controlada. Control evidentemente jurídico cuya presencia califica de Estado de Derecho la organización social donde se produce y, de forma especular, también lo hace por omisión cuando ello no es posible⁶. La doctrina coincide en la exigencia no sólo de la forma escrita, sino en la exigencia de la expresión de un determinado contenido y en la *motivación*, es decir, en la expresión de las razones, factuales y jurídicas, que han determinado la decisión adoptada⁷. Su falta se constituye, sin duda, en un vicio de forma, pero al tiempo en un vicio específico que puede hacerlo incurrir en la interdicción de la arbitrariedad del art. 9 CE y ser indicio de una eventual desviación de poder⁸.

⁵ A la fraternidad intelectual de mi amigo José ARIAS VELASCO debo haber podido tener acceso a su manuscrito, del que no tengo noticias de su publicación, titulado «Disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos (Título VI de la Ley) en su aplicación a los procedimientos tributarios». Juan MARTIN QUERALT en **Tribunal Fiscal** 32 (1993) se acercaba a estas cuestiones con su agudeza habitual en «La aplicación de la L 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria».

⁶ Un sugerente tratamiento de los Planes de Inspección y de las garantías que debieran rodearlos se puede encontrar en el trabajo de Angel AGUALLO AVILES **El contribuyente frente a los Planes de Inspección**. Madrid. Marcial Pons. 1994.

⁷ La Jurisprudencia la ha definido como revelación del «juicio y valorativo que ha motivado a la Administración a actuar» (STS de 24 de abril de 1992) o como «estructura de hechos y fundamentos de Derechos determinantes de la decisión administrativa como unidad de sentido o de significado, jurídicamente individualizada y apta para su objetiva comprensión (STS 15 de febrero de 1973), finalmente como «la exteriorización de las razones que sirvieron de justificación, de fundamento, a la decisión jurídica contenida en el acto, como necesaria para conocer la voluntad de la Administración, tanto en cuanto a la defensa del particular, que por omitirse las razones se verá privado o, al menos, restringido en sus medios o argumentos defensivos, como respecto al posible control jurisprudencial si se recurriese contra el acto (STS de 15 de octubre de 1981, Ar. 3673), todas citadas por GARRIDO FALLA/FERNANDEZ PASTRANA, **Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas. (Un estudio de la Ley 30/1992)**. Madrid. Civitas. 1993.

⁸ GARRIDO FALLA/FERNANDEZ PASTRANA, **op. cit.**, 152. quienes trayendo en su apoyo a GARCIA DE ENTERRIA/FERNANDEZ le asignan carácter fundamental a este requisito que excede su condición de mero formalismo, pues motivar un acto «es reconducir la decisión que en el mismo se contiene a una regla de Derecho, que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge».

ESTUDIOS

3. Derecho a no aportar documentos cuando obren en poder de la Inspección (art. 35.f). Sobre todo por los riesgos de convertirse en práctica inquisitorial su exigencia indiscriminada.
4. La aplicación de los principios que informan el orden sancionador, señaladamente el principio de proporcionalidad que es en el orden tributario más necesario que nunca. Así como los principios que informan la regulación general de las infracciones y sanciones del art. 132.
5. Un análisis pormenorizado de puntuales normas procedimentales de la Ley 30/1992 permite afirmar su mayor respeto con los principios constitucionales que informan las relaciones de la Administración con los contribuyentes, por lo que debe defenderse su inmediata aplicación en el orden tributario.

Nótese en suma que nuestro hilo argumental conductor se reduce a esta simple máxima: *Insistir a que se aplique el texto constitucional a través de su explícita recepción en la LPAC*, y es evidente que ningún legislador podrá impedirlo, ni siquiera mediante disposiciones adicionales.

3. Pocas veces será posible encontrar en una norma jurídica mayor distanciamiento entre lo que se dice y lo que se hace, es decir, entre lo que promete su preámbulo y lo que establecen sus normas.

Se pretende adecuar, en el ámbito tributario, las importantes reformas en los principios ordenadores del procedimiento introducidas por la L 30/1992. Mas supuesta la existencia de la referida DA Quinta pudiera sorprender la propia existencia del Decreto.

Sobre todo desde la perspectiva de su propia necesidad, si se tiene presente la dualidad generada por la DA Quinta, es decir, o se aplican las especificidades del procedimiento tributario o, cuando haya lagunas, se aplica subsidiariamente la L 39/1992.

Sin embargo, como enseguida veremos, el RD 803/1993 ha introducido una especie de una tercera posibilidad, una excepción a la excepción, por lo que, en muchas ocasiones, pudiera presentar flancos a la ilegalidad, como enseguida veremos.

Hay que poner de relieve la serie de verdades a media que realiza esta norma. En principio se presenta como un intento de señalamiento o aclaración de la función subsidiaria. Mas rápidamente, se declara la misión de realizar modificaciones desde la perspectiva de esa función subsidiaria, lo que se contradice con lo anterior. Item más, se reconoce el esfuerzo realizado porque las diferencias existentes respecto de los principios informadores de la Ley 30/1992 sólo se produzcan cuando de la aplicación de la norma "*pudieran seguirse perjuicios de entidad a los intereses de la Hacienda Pública*". En mi opinión este pasaje resume la más repugnante actitud del poder político respecto del ámbito tributario en sus relaciones con los ciudadanos y parece, desgraciadamente, el reflejo de la rechazable teoría de las relaciones especiales de sujeción de la STC 76/1990 para fundar científicamente los fundamentos teóricos del deber de contribuir.

De esta lectura se puede concluir la siguiente clasificación:

1. Procedimientos que se rigen absolutamente por sus normas específicas, al poseer una regulación expresa de los extremos que aquí se contemplan.

2. Los que careciendo de regulación expresa sobre esas materias y no estén contemplados en este RD 803/1992, a los que será de aplicación supletoria los principios de la Ley 30/1992.
3. Lo que, indirectamente, genera una tercera posibilidad, los que se regulan por el RD Decreto por poder implicar la aplicación de la Ley perjuicio de entidad a los intereses de la Hacienda Pública.

Hasta aquí las ideas que es posible extraer de la lectura de la Exposición de Motivos o Preámbulo del RD. Veamos cuál es su regulación positiva.

4. Anexos, 2 artículos, 2 disposiciones transitorias, 1 derogatoria y 2 finales constituyen el cuerpo articulado de la norma que comentamos. Bien parco número de disposiciones para la importancia de lo que se dispone.

En primer lugar, hay que recordar lo que establece el art. 42.2 de la Ley 30/1992: el plazo de resolución será el indicado por el procedimiento específico de que se trate. «*Cuando la norma de procedimiento no fije plazos, el plazo máximo de resolución será de tres meses*». Este plazo podrá ampliarse en otros tres cuando se produzcan las circunstancias contempladas en los párrafos 2 y 3 del art. 42.2.

El art. 1.a) del RD relaciona en el Anexo 1 los procedimientos que habrán de resolverse en el plazo de 1 mes.

El art. 1.b) del RD relaciona en el Anexo 2 los procedimientos que habrán de resolverse en el plazo de 6 meses.

Finalmente el art. 1.c) se remite al Anexo 3 en el que se relacionan los procedimientos que continuarán hasta su finalización de acuerdo con sus características y naturaleza propias.

Una primera idea cabe extraer de este precepto: el RD no ha de referirse a aquellos procedimientos tributarios que sí *tienen* plazo previsto en su procedimiento específico por lo que en aplicación de lo dispuesto en la DA Quinta se regirán por su plazo señalado.

Tampoco cabe olvidar aquellos otros que sin tener plazo marcado y sin estar contemplados por el RD 803/1992 habrán de resolverse, atendiendo al carácter supletorio de la Ley 30/1992, en el plazo de tres meses. Dicho de otra manera, no obstante las ideas que cabía extraer de la lectura del preámbulo, la lectura combinada del art. 1 del RD 803/1993 y la DA Quinta L 30/1992, nos proporciona las siguientes situaciones:

1. Procedimientos mencionados en el Anexo 1: el plazo será de un mes.
2. Procedimientos contemplados en el Anexo 2: el plazo será de seis meses.
3. Procedimientos contemplados en el Anexo 3: de acuerdo con lo que específicamente se disponga en la regulación del procedimiento.
4. Aquellos no mencionados en ninguno de los Anexos
 - 4.1. Si tienen previsto plazo de finalización, ése.
 - 4.2. Si no tienen previsto plazo de finalización el de tres meses que por aplicación del art. 42.2 juega en este caso en atención a la DA Quinta.

ESTUDIOS

El segundo de los extremos mencionados en el RD 803/1993 se refiere al entendimiento estimatorio o desestimatorio del silencio. Como ya sabemos la L 30/1992 regula en el art. 43.2 y 43.3 estos extremos. Por su parte, el art. 43.5 establece la posibilidad de que cada Administración haga pública la relación de procedimientos en los que la falta de resolución expresa produce efectos estimatorios y de aquellos en los que los produce desestimatorios. Mas recuérdese la intervención del Prof. LOPEZ MENUDO donde se mantuvo, acertadamente en mi opinión, que ésa decisión no es libérrima, sino reglada en atención al carácter declarativo o constitutivo de lo que se solicita.

En aplicación de esta posibilidad se establece en el art. 2.1 del RD 803/1993 la relación de procedimientos en los que la falta de resolución expresa en plazo ha de entenderse como desestimación. Por su parte el art. 2.2 se refiere a los procedimientos aduaneros iniciados a instancia de los interesados y regulados por disposiciones de la CE: se entenderá desestimatoria la falta de expresa resolución, «...salvo que la disposición comunitaria disponga la estimación».

Aquí de nuevo hay que realizar una precisión importante: si ponemos en relación la DA Quinta de la Ley con lo que se establece en el art. 43.2.c) podemos concluir que el silencio habrá de entenderse estimatorio en todos aquellos supuestos en los que en la norma tributaria no se disponga que quedará desestimada si no recae resolución expresa, siempre, que, a su vez, no se encuentren mencionados en el Anexo 4 del RD 803/1993.

Tras este breve y conciso análisis de los preceptos del RD 803/1993 podemos hacer ya una consideración de interés: la peculiaridad en la que se encuentra inmersa la relación tributaria se ha acentuado aún más si cabe tras la promulgación del RD. En efecto, nótese que en aplicación de la DA Quinta la situación era dual: los procedimientos tributarios se rigen por su normativa específica [situación a)] y, subsidiariamente, por la Ley 30/1992. Ahora es trinitaria porque, en ausencia de regulación específica, la aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992 se ve mediatizada por la aplicación de las normas del RD 803/1993. Pero además porque, incluso en supuestos de regulación específica, el RD ha introducido, como paladinamente reconoce, modificaciones en la regulación de los mismos.

De cualquier manera cabría poner reparos al RD en cuanto puede suponer una transgresión de lo dispuesto en la Ley: la mediatización a que nos referimos es evidente ilegalidad cuando el RD reduce o amplía plazos en los casos de silencio de la norma tributaria específica en contra de lo dispuesto en el art. 42.2 Ley 30/1992: una prueba de que esta situación puede darse la tienen Vds. en la DT Primera.2 del RD: «*Los dispuesto en el apartado anterior no resultará de aplicación a los procedimientos tributarios contemplados en el presente RD, cuyo plazo de resolución hubiese finalizado con anterioridad a su entrada en vigor, por aplicación de lo dispuesto en el art. 42.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre*» en estos casos el RD se remite a la aplicabilidad directa de la Ley (¡paradójicamente! la prepotencia de la norma reglamentaria no constituye ilegalidad aunque debe ser calificada de superflua).

El RD 803/1993 deroga el Decreto mediante el que se regulaba el procedimiento a seguir en los supuestos de fraude de ley sin ofrecer alternativa alguna (DD Unica, véase para el derecho transitorio la DT Segunda).

Es lamentable no la derogación en sí misma considerada –si atendemos a la eficacia desplegada por el procedimiento ahora derogado–, sino la laguna creada en la medida en que el

art. 24.2 LGT se refiere a la necesidad de un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado para lo que habrá que acudir al procedimiento ordinario de la Inspección aunque es ésta solución apuntada por la doctrina⁹ que me plantea serias dudas de legalidad supuesta la propia literalidad del precepto legal y los antecedentes existentes en nuestro derecho. De hecho este malbadado procedimiento no se aplicó hasta que el 24.2 LGT no fue reglamentariamente desarrollado por el procedimiento que ahora se deroga.

La DF Primera del Decreto que comentamos deja expresamente en vigor, por razones que ignoramos, el recurso de reposición en materia tributaria y el RD que regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Tal vez convenga explicitar que nuestra ignorancia se centra en la necesidad de la norma, no en que se haya dejado en vigor, la norma no era necesaria para entender esa vigencia supuesta la DA Quinta de la L 30/1992.

4. No soy el único si siquiera el primero en denunciar la falta de valentía del legislador español en romper con el viejo privilegio administrativo de la vía administrativa previa con carácter obligatorio como requisito previo para el acceso a los tribunales de justicia.

Yo me atrevería a decir aún más: desde la perspectiva constitucional el mantenimiento como preceptivo del llamado recurso ordinario vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE.

En el año 1991 el TC italiano en su Sentencia 15/1991, establecía ese principio uniéndose así a lo que es norma en todos los países comunitarios de sistema administrativo francés. La vieja aspiración de que todos los recursos administrativos sean facultativos y no preceptivos tampoco en esta ocasión ha encontrado eco, no obstante haber avanzado la Ley por el camino de la simplificación en los arts. 107 a 119.

Si cabe, más deplorable aún es la solución adoptada en el ámbito tributario. Como es sabido el art. 107.4 LPAC excluye de la aplicación de esta Ley al ámbito tributario que «...se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica».

Por tanto no hay duda acerca de la claridad de lo que se dice, sí las hay acerca de la oportunidad de seguir manteniendo esta solución.

En nuestra opinión, y sólo seguimos una sólida corriente doctrinal en el seno del Derecho Financiero y Tributario, es evidente que toda solución que no pase por recursos de carácter potestativo está vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva. Piénsese en la doble instancia de los TTEA, amén del inútil recurso de reposición que se mantiene –incluso expresamente como vimos– en el orden tributario.

En segundo lugar, estamos de acuerdo con MARTIN QUERALT acerca del absurdo de no entender aplicable de forma directa, por ejemplo, lo previsto en el art. 107.3 LPAC, supuesta la incompetencia de los TTEA para poder entrar a conocer acerca de recursos contra

⁹ Juan J. FERREIRO LAPATZA, **Curso de Derecho Financiero Español**. Madrid. Marcial Pons. 1993 (15.ª Ed.), pág. 467.

ESTUDIOS

actos de liquidación tributaria fundados en la ilegalidad de una disposición administrativa de carácter general. El supuesto es aún más evidente cuando la disposición que se impugna –indirectamente, desde luego– sea una ley por tacha de inconstitucionalidad.

En tercer lugar, tengo que hacer breve referencia a una polémica que se suscitó con ocasión de los primeros acercamientos al estudio de esta Ley. Me refiero a la posibilidad de entender vigente el recurso de reposición en la esfera local. Debo confesarles, y tal vez de aquello haya aquí testigos, que hace cerca de un año me pronuncié acerca de su vigencia y hoy la cuestión, si no pacífica, sí es clara: el RD 803/1993 lo incluye entre los procedimientos que han de resolverse en el plazo de un mes: Anexo 1.3 RD 803/1993.

En cuarto lugar, debo nuevamente aprovechar esta ocasión para propugnar públicamente la necesidad de poner coto y fin a una disposición que por omisión asimismo vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva. Me refiero a la imposibilidad de dirimir las controversias tributarias locales en el ámbito administrativo. Es decir, propugno la creación de órganos que pudieran entender de recursos económico administrativos locales. Me consta que en diversas ciudades españolas funcionan con eficacia notable y evitarían la paradójica situación que ahora se produce en España. La vulneración de ese principio de tutela judicial efectiva por exceso de obstáculos en la esfera estatal, por defecto de ellos en la esfera local. Y, desde luego, con carácter potestativo.

5. Creo que hemos llegado al final de la reflexión que me propuse hacerles. Y tras la presentación hemos analizado los criterios que como hilo conductor nos procuran un juicio de reproche a la DA Quinta en cuanto no se justifica suficientemente una norma que tiene en su seno una «mentalidad taífista» (ARIAS VELASCO), es decir, el confinamiento de «lo tributario», su enraizada singularidad en el entramado del ordenamiento público.

Como si el interés fiscal o un taumatúrgico «perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública» fueran suficientes para castrar cualquier intento de invadir de Constitución el ordenamiento tributario.

Ya hemos visto, así lo espero so pena de haber fracasado en el intento, que la DA Quinta encierra más problemas de los que su autor desearía y de todos ellos, uno fundamental que generó en quien les habla el punto de arranque de esta reflexión.

La LPAC ha sido una ocasión perdida en parte, al menos, para haber procurado otra lectura del Ordenamiento Tributario desde los parámetros constitucionales. A pesar de ello, quienes nos dedicamos al estudio del derecho desde profundas convicciones de su legitimidad democrática, es decir, de un derecho como corolario del acuerdo y dirigido a la protección de los individuos, no podíamos dejar pasar la ocasión de intentar reconducir la aplicabilidad de lo discrecional a lo reglado, de lo arbitrario a lo normado, del ejercicio del poder a la aplicación del derecho. O, por lo menos, parafraseando al maestro Belmonte, hemos hecho lo que hemos podido. Gracias.