

UN AVANCE POR LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Por

BALTASAR DE LA CRUZ RODRÍGUEZ

Doctor en Derecho y Profesor tutor de la UNED

SUMARIO: 1. PALABRAS PREVIAS.- 2. NOVEDADES DE LA LEY 1/1998.- 3. DERECHOS GENERALES DE LOS CONTRIBUYENTES.- 4. LAS CONSULTAS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.- 5. LAS GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS.- 6. PARTICULAR REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN Y SANCIONADOR.- 7. COMENTARIOS FINALES.

1. PALABRAS PREVIAS

Este artículo quiere rendir tributo a la obra no hace mucho recordada por C. Albiñana García Quintana¹, cuyo nombre coincide con el de la Ley del llamado “nuevo” Estatuto del Contribuyente².

Hecha esta primera y obligada referencia, hemos de poner de relieve que la Jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal, en su Sala Tercera por lo que ahora nos atañe, perfila el alcance “real” de los derechos del contribuyente ante los casos concretos que la realidad del tráfico jurídico-económico, cada vez más complejo, va suscitando; por citar algunas recientes podemos remitir al lector a las de fecha, siendo todas del presente año 1999, 7 de abril (Ponente R. Rodríguez Arribas), 24 de marzo (Ponente J. Mato Díaz), 26 de enero (Ponente P. Sala Sánchez), o las de 27 y 13 de enero (ambas del Ponente A. Gota Losada), pero el objeto de este breve estudio se centrará sobre lo que consideramos, vaya por delante, aunque luego sea matizada esta aseveración, un avance en la regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Inicialmente debemos concebir, encuadrando las “peculiaridades” tributarias en el campo del Derecho Público, la posición del contribuyente como un administratado más, que se enfrenta ante las variadas actuaciones y potestades ejercidas por la Administración; en nuestro caso frente a cualquiera de las Haciendas de los Entes Territoriales del Estado español.

Ante la variedad de regímenes que regulan la actividad administrativa, ante la multitud de procedimientos aplicados en cada una de sus modalidades, de fomento, limitación, arbitral, o sancionadora, se nos presenta ahora, con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, un nuevo marco legal que, de partida, al margen de los elogios y críticas que puntualmente iremos vertiendo, provoca cierta reacción de perplejidad o rechazo, por incrementar el ya elevado grado de complejidad, dispersión y extensión reinante entre las normas tributarias.

¹ En “El llamado Estatuto de los Contribuyentes”, Revista TAPIA, marzo-abril de 1998, págs. 9 a 13.

² En la que colaboran P. De Elizalde y Aymerich, E. González García, R. Silva Lapuerta, J. M. Martín Delgado, J. L. Pérez de Ayala, A. Mantero Sáenz, L. Herrera Castellón, A. Márquez Márquez, S. Herrero Suazo, C. J. Fernández Carnicero, J. L. Lampreave, J. A. Pueyo Masó, y A. Fernández Cuevas; “Derechos y Garantías de los Contribuyentes” se publicó en I.E.F., Madrid, 1983, (447 págs).

Este nuevo Estatuto del Contribuyente³ podría (para algunos debería) estar perfectamente encuadrado en la Ley General Tributaria, y en esos términos se expresa la Exposición de Motivos de aquél; labor que pudo ser acometida tras la profunda reforma que supuso la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, siempre que aceptáramos, opinión no compartida por todos, que la Ley 1/1998 será de gran utilidad en tanto su aprobación se hacía, sino imperiosa, sí muy necesaria.

Si en cualquier ley es de "obligado" cumplimiento acercarnos a su contenido tras la perspectiva, no siempre estimulante, del conocimiento que nos brinda una pausada lectura de su Exposición de Motivos, en nuestro caso no se da ninguna excepción porque, en efecto, el Preámbulo de la Ley 1/1998, es suficientemente ilustrativo, en su corta redacción, de los condicionantes y objetivos que le atañen. Condicionantes marcados, en primer lugar, por la notable dispersión de nuestro Derecho Tributario y por la acuciante proliferación de normas que hacen muy dificultosa su utilización y, desde otra perspectiva, por la segregación que consolidó la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviem-

³ Asunto que colea desde tempranos trabajos, donde se recogían las aspiraciones e inquietudes de profesionales, empresarios y asesores fiscales; no en vano los Partidos Políticos le dedicaron su atención en sus Programas electorales de los comicios celebrados en marzo de 1996. En la Revista Técnica Tributaria de la AEAF nº 28, enero-marzo 1995, págs. 119 y stes, encontramos un "Informe sobre los Derechos y Obligaciones del Contribuyente"; algunos autores trataron este tema en repetidas ocasiones, entre ellos FERREIRO LAPATZA, J. J., en "El Estatuto del Contribuyente", Revista Española de Derecho Financiero nº 88, octubre-diciembre 1995, págs. 643 y stes, y posteriormente en "¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?", en Quincena Fiscal nº 10, mayo 1997, págs. 9 y stes; y PALAO TABOADA, C., en "Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes", en Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros nº 171, junio 1997, págs. 3 y stes, y en "Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes: el Texto definitivo", en Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros nº 181, abril 1998, págs. 3 y stes; también podemos citar el apunte que realiza Tribuna Fiscal nº 90, abril 1998, en sus págs. 10 a 18. Dos estudios monográficos sobre esta materia han sido publicados recientemente, uno de DEL PASO BENGEOA, J. M^a y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.; "Los Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero", en CISS, marzo de 1998 (510 págs), y FENELLÓS PUIGSERVER, V.; "El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente", Ed. Tro, julio de 1998 (511 págs).

bre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁴.

El Estatuto del Contribuyente sugiere una idea demasiado garantista en cuanto no sólo cuenta con derechos y garantías, también está sometido a múltiples obligaciones. En este sentido, no aislando los derechos de los deberes, teniendo presente las potestades de la Administración tributaria, se comprenderían mejor las relaciones jurídicas que afectan al contribuyente desde una sólo norma que armonizara ese conjunto; que integrara, junto al Derecho tributario material, los variados Procedimientos que le atañen. Por tanto, quienes sostienen que es innecesaria esta norma legal independiente no se limitan a valorar si es susceptible de mejora o manifiestamente insuficiente en determinados aspectos (por ejemplo, la Ley 1/1998 provoca, según comentaremos, dudas de solapamiento con los preceptos contenidos en la Ley General Tributaria y Reglamentos de Procedimientos Tributarios), sino que, de partida, niegan su razón de ser; afirmándose que con ligeros añadidos a la Ley General Tributaria, modificaciones a determinados Reglamentos de Procedimientos y sabios engarces a la Ley 30/1992, se obtendría un marco normativo más racional y coherente en defensa de los derechos y garantías de los ciudadanos.

Sea como fuera, lo cierto es que determinados problemas, un conjunto notable de asuntos, reclamaban atención, fuera o dentro de la Ley General Tributaria; propiciar el derecho a la tutela judicial efectiva facilitando el acceso a los pronunciamientos judiciales y la tramitación de los procedimientos sin dilaciones indebidas; el derecho a la tramitación por separado en caso de sanciones; el acotamiento temporal de las actuaciones inspectoras; la suspensión de ingresos o ejecución de sanciones; el respeto al Principio *non venire contra factum proprium* de manera que la Administración no provoque cambios inesperados e injustificados que frustren la confianza de los contribuyentes; la responsabilidad de los

⁴ Relativa a Procedimientos administrativos en materia tributaria. Presenta dos Apartados, el primero se refiere a que los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de tributos se regirán por su normativa específica (véase R.D. 803/1993, de 28 de mayo) y, subsidiariamente, por la Ley 30/1992; y el segundo alude a la revisión de los actos en vía administrativa en materia tributaria (véanse arts. 153 a 171 de la Ley General Tributaria, RR. DD. 2244/1979, de 7 de septiembre, y 391/1996, de 1 de marzo, y art. 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, en lo referente a tributos locales).

funcionarios que gestionan, liquidan, recaudan o inspeccionan los tributos; la trascendencia de la valoración a efectos de todos los tributos; el valor de la contestación a las consultas tributarias; etc.

Casi todas esas cuestiones estaban planteadas en el Proyecto de Ley del Estatuto del Contribuyente, que sufrió algunos añadidos respecto al articulado finalmente aprobado en la Ley 1/1998, relativos a la cuantía de las reclamaciones económico administrativas, modificaciones sobre algunos artículos de la Ley General Tributaria que primeramente estaba previsto fueran derogados, la distinta configuración de su Capítulo I (finalmente aprobado bajo el epígrafe *Principios generales y derechos de los contribuyentes* que incluye un “nuevo” artículo 3 *Derechos generales de los contribuyentes*), la inclusión de un plazo máximo para contestar por escrito las consultas de 6 meses, inicialmente no incluido en el artículo 7.2, y la supresión del artículo 16 *Lengua de los procedimientos*.

2. NOVEDADES DE LA LEY 1/1998

No es difícil apreciar que la relación del contribuyente con la Administración tributaria se ha convertido en exceso rígida o anquilosada para los tiempos que corren; desde una concepción obsoleta de la Hacienda Pública, centrada, más que en otra cosa, en evitar a toda costa que ninguna deuda tributaria quede sin ingresar y en aplicar con todo rigor sus potestades sancionadoras⁵; de manera que la regulación y gestión de los tributos se ven seriamente marcadas por esas preocupaciones. Por ello, resulta halagador para el contribuyente encontrarse con una norma que olvida esas “obsesiones” y se ocupa de sus derechos.

Ley 1/1998 introduce algunos elementos ya reclamados doctrinalmente y, en muchos casos, aceptados por los Tribunales. Lo cierto es que puede sorprendernos cómo no habían sido establecidos antes. Ejemplos notables de ello son la mejora en las condiciones de las devoluciones tributarias, donde simplemente se ha incorporado la jurisprudencia; la extensión del reembolso de los costes de avales;

⁵ Si bien la potestad sancionadora de la Administración no resulta extraordinaria en multitud de ámbitos, partiendo del Título IX que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, dedica a ello, los preceptos recogidos en la Ley de Aguas, Ley del Suelo, Ley de Impacto Ambiental, Ley de Carreteras, Ley de Sanidad, y un amplísimo etc., en materia tributaria su aplicación se vuelve en exceso rígida y gravosa. No sólo por la cuantía que pueden alcanzar, sino por la “comprometida” situación en la que quedan algunos de los Principios (de proporcionalidad, de presunción de inocencia, etc) que debieran inspirar la actuación inspectora.

la reducción de algunos plazos de prescripción, con la extensión de otros; la limitación en la enajenación de bienes y derechos embargados en el procedimiento de apremio hasta que el acto administrativo sea firme; la suspensión en la ejecución de las sanciones tributarias en tanto no sean firmes en vía administrativa, reconocido igualmente en varios pronunciamientos jurisprudenciales anteriores a la reciente modificación parcial de la Ley General Tributaria; y el acortamiento de la duración de la vía administrativa.

Pero, por otra parte, al recoger algunos aspectos previamente preceptuados en otras normas de nuestro Ordenamiento, y regular otros de forma insuficiente e insatisfactoria, se justifican, de alguna manera, las críticas de innecesariedad del Estatuto del Contribuyente. Por ejemplo, en materia de Garantías de procedimiento, en materia sancionadora, recordemos que el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, dedica dos Capítulos a los Principios de la Potestad Sancionadora y del Procedimiento Sancionador, donde recoge, entre otros, los derechos del presunto responsable, la presunción de inocencia⁶, los Principios de legalidad, responsabilidad, proporcionalidad, y la concurrencia de sanciones.

El carácter de inutilidad de algunos preceptos de la Ley 1/1998 es manifiesto; no vislumbramos qué aportan de nuevo sus artículos 19 y 20 respecto del artículo 35.i) de la Ley 30/1992, qué matices introduce su artículo 21 respecto de la prolija regulación que hacen al respecto los artículos 35.e), 71 y 79 de la Ley 30/1992, su artículo 13.1 respecto de los artículos 42 y 89.4 de la Ley 30/1992, o su artículo 22 respecto a lo ya previsto en los artículos 89 y 112 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común⁷.

Entrando brevemente en el Capítulo III de la Ley 1/1998, *Devoluciones y Reembolsos*, en relación a sus dos primeros artículos, 10 y 11 (*Devoluciones de ingresos indebidos y devoluciones de oficio*), sólo destacaremos la mención, en justa reciprocidad,

⁶ Artículo 137 de la Ley 30/1992. En lo que respecta al Principio Penal de no estar obligado a declarar en su contra, el Tribunal Constitucional ha admitido su aplicación en materia tributaria, pero matizando su alcance hacia una postura que no reduzca el papel de la Administración tributaria a la completa inanidad. La polémica doctrinal gira en torno al artículo 83.3.g) de la Ley General Tributaria (prevé la sanción de hasta un millón de pesetas por la falta de aportación de pruebas o documentos contables requeridos y la negativa a su exhibición) que, en opinión de algunos, resulta una reminiscencia medieval intolerable.

⁷ Si bien el que fuera artículo 16 del Proyecto de Ley remitido a las Cortes (BOCG Congreso núm. 28-1, de 3 de febrero de 1997), respecto a los artículos 35.d) y 36 de la Ley 30/1992, fue finalmente suprimido.

dad, a que se aplicarán en ambos casos los intereses de demora regulados en el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria. Sobre el artículo 12, *Reembolso de los costes de garantía*, nos queremos detener algo más. En la Exposición de Motivos de la ley se incluye, dentro de un primer grupo de medidas, la extensión del reembolso de los costes de avales prestados para afianzar las deudas tributarias, así como los gastos incurridos por la aportación de otras garantías que se determinen; mientras que en otro grupo de medidas se prevé la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en tanto no sean firmes en vía administrativa, lo que conlleva la presentación de los correspondientes recursos sin necesidad de prestar garantía, finalmente regulado en el artículo 30 de la ley en términos de que el contribuyente tendrá derecho, con ocasión de la interposición de recursos o reclamaciones administrativas, a que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria, siempre que se aporten las garantías exigidas o, en caso de que la normativa lo prevea, proceda la suspensión sin garantía. Al margen de la casuística pertinente al caso, que es lo que en definitiva preocupa al contribuyente, lo cierto es que con ambos preceptos se suavizan los efectos del Principio *solve et repete*⁸ que con tanto virulencia se había afincado en el ámbito tributario.

3. DERECHOS GENERALES DEL CONTRIBUYENTE

La Ley 30/1992 configura los Derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas de manera que se engloban bajo tres grandes esferas, los Derechos de Información, los Derechos de Tramitación y Documen-

⁸ Es un requisito de procedibilidad, en virtud del cual se condiciona la posibilidad de recurrir contra los actos administrativos que declaran (por vía tributaria o sancionatoria) una deuda pecuniaria de un particular frente a la Administración, al previo pago o prestación de garantía de la cantidad resultante de la deuda. Obviamente, con ello se limita la posibilidad de impugnación de quienes no cuentan con liquidez o crédito, produciéndoles indefensión. Observando esto y el grave entopecimiento que podría suponer sobre el Principio constitucional de libre acceso a la justicia y tutela judicial efectiva, el Tribunal Constitucional italiano declaró la inconstitucionalidad del Principio *solve et repete*, que nuestra jurisprudencia contencioso administrativa más reciente, operando sobre el tenor literal del art. 57.1.e) de la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, había concluido por rechazar (véanse SS del TS de 13 de noviembre de 1981, de 27 de junio de 1984, de 24 de abril de 1985, de 17 de enero de 1986, de 29 de diciembre de 1986, entre otras) como principio de aplicación general; porque no son pocas las previsiones normativas en que se condiciona la admisión de los recursos al previo pago o depósito de las deudas reclamadas por la Administración.

tación y los Derechos relativos a la relación personal con los servidores públicos.

La posición jurídica del contribuyente ante los procedimientos tributarios se diseña en la Ley 1/1998 de forma bicéfala, quedando perfilada, por una parte, a lo largo de los primeros Capítulos dedicados a los Derechos y Garantías generales del contribuyente y, en segundo lugar y de manera más detallada, en relación a determinados Procedimientos (Capítulos V, VI y VII).

Ya vimos que en relación a la información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias se han volcado varios preceptos de la Ley 30/1992 pero, obviamente, no se agota en ello ni, como el contribuyente medio habrá podido apreciar, se limita a medidas tan populares y extendidas como el Programa PADRE que año a año nos facilita la declaración del IRPF; en este sentido, ante la proximidad del siglo XXI, ante las crecientes dificultades por mantener y fomentar el empleo⁹, ante los enormes retos de competitividad que deben afrontar nuestras empresas, marcados por la globalización de la economía mundial, la apertura de los mercados y por nuestra plena integración en la Unión Europea, la Administración tributaria ha de aligerar, mediante potentes mecanismos de información y asistencia, la carga que supone a los trabajadores y empresarios, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El proceso de masificación que ha sufrido nuestro Sistema fiscal en pocos años no debe permitir relajar las exigencias de una correcta aplicación de los derechos y garantías de los contribuyentes, no pudiendo olvidar la Administración tributaria su obligación de resolver, de forma congruente y motivada, desde las pautas de la Ley General Tributaria y, subsidiariamente, de la Ley del Procedimiento Administrativo Común, y en los términos que cada Procedimiento permita. Ahora bien, el artículo 12.2 de la Ley 1/1998 hace especial mención a

⁹ Problema vital para nuestra economía, que duplica las tasas de desempleo de la Unión Europea. Mucho cabe avanzar sobre este terreno, en cuanto a eliminar trabas administrativas y tributarias que dificultan una mayor creación de empleo; no sólo por la complejidad de muchos requisitos, que rebasan el "sentido común" y cercenan las ilusiones de sencillos proyectos de modestos empresarios o profesionales, que se ven disuadidos ante la voracidad recaudatoria de los Entes territoriales, antes de empezar a obtener beneficios en sus actividades; sino también por la lentitud en la obtención de Concesiones y Licencias, por la ineficaz asistencia, también tributaria, que recibe, etc. Quedando en clara desventaja respecto a los competidores de los países de nuestro entorno, en los que la puesta en funcionamiento de esos proyectos es mucho más ágil, donde las consultas y recursos se sustancian en días, y no, como nos resulta lamentablemente habitual, en meses o años.

que determinados actos (de liquidación, de comprobación de valor, que resuelvan recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, y cuantos otros prevea el ordenamiento) deberán ser motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho que los determinan; “olvidándose” de la relevancia que presentan algunos actos que impulsan, desarrollan, preparan o promueven los expedientes y su ulterior resolución, es decir, los actos de trámite. Entre las singulares excepciones que reclaman la debida motivación por parte de la Administración tributaria, en muchos casos previsto por la normativa vigente, cabría citar la adopción de medidas cautelares, la autorización para entrada y reconocimiento de fincas, la realización de comprobaciones abreviadas, los acuerdos de inicio y ampliación de actuaciones una vez agotado el plazo de prescripción, etc.

Seguidamente haremos un rápido repaso a algunos artículos de la Ley 1/1998 que no merecen mayores comentarios. Respecto al 14, *Estado de tramitación de los procedimientos*, en relación a la imposibilidad de acceso a su conocimiento cuando afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas, deberíamos hacer una interpretación restrictiva del mismo, porque en caso contrario se vulneraría su derecho subjetivo, y sólo cuando no concurra un mínimo interés legítimo del contribuyente podría ver negado dicho conocimiento. En cuanto a la identificación de los responsables de los procedimientos, previsto en el artículo 15, es ociosa la mención acerca de la previa solicitud que deben dirigir los contribuyentes a los órganos correspondientes, teniendo en cuenta el artículo 35.b) de la Ley 30/1992, y su íntima conexión con la responsabilidad que el artículo 41 de la misma ley atribuye a los titulares de las unidades administrativas, respecto a la tramitación correcta, expedita y temporánea de los expedientes. Acerca del artículo 16, *Expedición de certificaciones y copias acreditativas de la presentación de declaraciones y documentos*, sólo cabe objetar, haciéndolo extensivo también a la Ley 30/1992, porqué la Administración ha de reservarse el original y no quedar éste en manos de contribuyente, si se presentan original y copia, y se realiza su cotejo¹⁰. Similares términos dedicamos al artículo 17, *Presentación de documentos*, porque parece obvia la facultad del contribuyente a rehusar la presentación de documentos que no resulten exigibles por la normativa aplicable; al igual que sobre el artículo 18, *Carácter reservado de la información obtenida por la Administración Tributaria y acceso a archivos y registros administrativos*,

¹⁰ No olvidemos el art. 35.c) de la Ley 30/1992, en relación a los arts. 70.3 y 46 de la misma ley.

teniendo en cuenta las previsiones del artículo 105.b) *in fine* de la Constitución, artículo 37 de la Ley 30/1992 y la Ley Orgánica 5/1992, de 25 de octubre, reguladora del tratamiento automatizado de datos de carácter general. Tampoco merecen mayor estudio los artículos 19 a 22 del Estatuto del Contribuyente en cuanto encuentran similar regulación en la Ley 30/1992. En los artículos 21 y 22 de la Ley 1/1998 debemos entender *gestión* (en referencia a la posibilidad de alegaciones y audiencia del interesado) en sentido amplio, comprendiendo las fases de liquidación, recaudación e inspección; ahora bien, sobre este asunto debemos incidir en que la mención del artículo 22.2, cuando alude a que se podrá prescindir del trámite de audiencia ... (copia literal del artículo 89.4 de la Ley 30/1992), sería válida siempre y cuando la resolución que se dicte se ajuste a las alegaciones vertidas por el interesado, en caso contrario la omisión del trámite de audiencia burlaría su pretensión y le causaría manifiesta indefensión (con los costes adicionales que ello acarrearía al contribuyente, avocado a plantear recursos, aportar garantías, presentar avales, etc).

En cuanto al artículo 23, *Plazos*, no podemos omitir elogios a la nueva regulación que sobre esta materia se hace, no sólo en relación a este precepto, que delimita explícitamente la previsión del artículo 47 de la Ley 30/1992, *Obligatoriedad de términos y plazos*, sino también por lo establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998, en materia de inspección; sin embargo, dada la "amplitud" de las circunstancias que contempla este último en su apartado 1, y que sigue plenamente vigente el artículo 105 de la Ley General Tributaria, cuyo párrafo segundo faculta que la inobservancia de los plazos por parte de la Administración no implique la caducidad de la acción administrativa, sólo facultando a los sujetos pasivos a presentar la correspondiente queja, junto a la remisión o conexión de este artículo con otros preceptos de la misma ley (véanse sus artículos 64 y 106, en relación a los artículos 79.2 y 92 de la Ley 30/1992), el producto final deja de ser satisfactorio. En definitiva, los plazos rigen plenamente en perjuicio de los contribuyentes y son eludidos con cierta facilidad por la Administración tributaria; una manifestación más, en este caso irritante, de la autotutela, de los privilegios, de los poderes públicos.

4. LAS CONSULTAS A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre esta materia, tras la aprobación de la Ley 1/1998 y la mención recogida en su Disposición Derogatoria Única, en el Apartado 3, que dispone expresamen-

te la vigencia del artículo 107 de la Ley General Tributaria, nos preguntamos porqué no se ha extendido el carácter vinculante a todas las consultas realizadas a la Administración tributaria, existiendo, además del confuso panorama introducido por el mencionado artículo, junto a la normativa que lo desarrolla¹¹, la potestad de la Administración de ejercer el poderoso mecanismo habilitado en los artículos 102 y 62 de la Ley 30/1992, en cuanto hacen referencia a la posibilidad de revisión de actos nulos que hayan agotado la vía administrativa o no fueran recurridos en plazo¹², y artículos 103 en conexión con el 63, referentes a los actos que adolezcan de vicios de menor entidad, por tanto sólo anulables bajo las circunstancias previstas en los 6 apartados del ya citado artículo 103. Pero, a tal fin, debería modificarse la actual concepción de la consulta tributaria, no identificable, en términos estrictos, con un Acto administrativo¹³, en tanto no

¹¹ Recordemos que el art. 107 de la Ley General Tributaria toma nueva redacción tras su reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio; debiéndose traer a colación el art. 30.3.e) del R. D. 939/1986, de 25 de abril, que aprueba el Reglamento General de Inspección y, sobre ello, el ilustrativo Fundamento Jurídico 15 de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993; el art. 13 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales; y, finalmente, los arts. 35.g) y 37 de la Ley 30/1992, ambos muy amplios, bajos los epígrafes de *Derechos de los ciudadanos* (a obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos contenidos en las disposiciones vigentes) y *Derecho de acceso a Archivos y Registros*, imbuidos por el espíritu luego desarrollado en el R. D. 208/1996, de 9 de febrero, que regula los Servicios de Información Administrativa y Atención al Ciudadano, y luego “adaptado”, en materia tributaria, mediante el R. D. 2458/1996, de 2 de diciembre, que crea el Consejo para la defensa del Contribuyente. Pero, desde el objeto de estudio que ahora nos convoca, es el R. D. 404/1997, de 21 de marzo, que establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, nuestro singular referente.

¹² Constituye lo que tradicionalmente se ha conocido, por la posibilidad de iniciarse también a solicitud del interesado, una “acción de nulidad”, que no es propiamente un recurso pero sí habilitaría al contribuyente un *derecho de trámite*.

¹³ Entraría en la concepción amplia de Zanobini, *cualquier declaración de voluntad, deseo, conocimiento o juicio realizada por un sujeto de la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa*; definición vertida por Garrido Falla, quien incluye las **resoluciones de consulta** entre un segundo grupo de Actos administrativos (junto a las comprobaciones, certificaciones e inscripciones), que dimanen de los efectos previstos en las leyes, diferentes de aquellos que provienen de una declaración de voluntad. Sin embargo, si analizamos los elementos que configuran un Acto administrativo, Sujeto, Objeto (Contenido), Causa, Fin y Forma (en sus dos sentidos, como Procedimiento y Forma de la forma), vemos que este último elemento demanda su presencia no sólo en respuesta ontológica a los arts. 55 y 63.2 de la Ley 30/1992, también en cuanto no vacíe de sentido el art. 62.1.e), claramente vinculado al 102.1, ambos de la misma ley. Y es en este

reúne sus elementos esenciales, según deja bien a las claras el tenor literal del artículo 13.5 de la R. D. 404/1997, de 21 de marzo¹⁴; cuyo artículo 14 “*Efectos vinculantes de la contestación*”, demandaría nueva redacción.

La no extensión del carácter vinculante de las consultas¹⁵ sólo se comprende desde el temor de la misma Administración tributaria hacia sus propios órganos administrativos, en este caso centrales¹⁶; blindada o acorazada por cautelas, las reflejadas en el Capítulo II del R. D. 404/1997, *Supuestos que habilitan para la presentación de consultas cuya contestación debe tener carácter vinculante para la Administración tributaria*, que constituyen supuestos tasados (artículos 2 al 7), matizados por el Capítulo IV del mismo R. D. 404/1997, relativo a los *Efectos vinculantes de la contestación*. Situación que no sería admisible desde unas mayores exigencias de reciprocidad en las relaciones jurídico tributarias, y más desde el posible ejercicio o imposición de sanciones.

punto donde las respuestas a las consultas vinculantes pierden el sentido de Acto administrativo, en cuanto debiéramos aceptar la presencia de algunos no recurribles en vía administrativa y no sometidos posteriormente, agotada dicha vía, a control jurisdiccional. Pero lo cierto es que la contestación a una consulta vinculante genera derechos y obligaciones desde el momento en que es notificada, en el sentido de supeditar a la Administración a los criterios vertidos en la misma, a la vez que faculta al contribuyente (desde una situación de disfrute de un interés legítimo que rebasa una simple expectativa) a no soportar un régimen tributario más oneroso que el señalado en la contestación.

¹⁴ Dentro del art. 13 “*Contestación de consultas*”, su apartado 5 manifiesta: *Los obligados tributarios no podrán entablar recurso alguno contra la contestación a la consulta, sin perjuicio de que puedan hacerlo contra el acto o actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios manifestados en la misma.*

¹⁵ Véase el brillante Editorial sobre *Consultas vinculantes y jurisprudencia* de R. Falcón y Tella, en Quincena Fiscal nº 9, mayo 1997, págs. 5 a 9.

¹⁶ El órgano competente para contestar consultas, en los términos del art. 10 del R. D. 404/1997, es la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. No debiera valer el artificio de argumentar que las contestaciones dimanen de un órgano de la Administración General del Estado (Ente territorial) distinto a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT- (Ente institucional que, parafraseando a R. Parada Vázquez, ha permitido la huida del Derecho Público hacia el “calor” de regímenes privilegiados en materia de retribuciones, contratación, etc), que es con quien más se relacionan los contribuyentes. La contestación debe tener carácter vinculante para todas las Administraciones Públicas si ha sido dictada por el órgano competente a través del procedimiento correspondiente, en respeto a los puntos b) y e), del apartado 1, del art. 62 de la Ley 30/1992. Por ello, la AEAT no debería alegar una personalidad jurídica distinta para obviar el acatamiento de las contestaciones emanadas de la Dir. Gral de Tributos; entre otras cosas, porque esa personalidad jurídica diferenciada no es plena, en tanto se da una graduación de personalidad jurídica, bajo la dependencia común del Ministro de Economía de Hacienda.

Mayores garantías tendría el contribuyente si supiera, en todo caso, el sentido inequívoco de la contestación a su consulta; subsanable, en el supuesto de que hubiera adquirido derechos que no le correspondan, por los mecanismos ya comentados de la Ley 30/1992, perfectamente “exportables”, aunque con ello se derrumbe un tradicional privilegio de la Hacienda Pública, a la materia tributaria¹⁷. El artículo 7 de la Ley 1/1998 vuelve a suscitar este debate, no resuelto en su momento por la modificación que sobre el artículo 107 de la Ley General Tributaria hiciera la Ley 25/1995.

Finalmente, no olvidemos que, además, estas objeciones deben pasar por el tamiz de los funcionarios de gestión e inspección de los tributos que han de aplicar el nuevo Estatuto, quienes movidos por el Principio Constitucional de *eficacia administrativa*¹⁸ podrían excederse en el dinamismo que su puesta en práctica les reclama; muchos ejemplos podrían citarse, en cuanto al recíproco tratamiento que algunos comportamientos de los contribuyentes deben obtener, en relación a las consultas tributarias, a la estimación de sus alegaciones, en cumplimiento de su derecho de audiencia, etc.¹⁹, y no sólo cuando se vea afectado por actuaciones administrativas derivadas de procedimientos de inspección, recaudación o sanción.

¹⁷ No sólo en los supuestos de los apartados 4 y 5 del art. 107 de la Ley General Tributaria (como puntualiza su apartado 2) la Administración podría acudir a los mecanismos de revisión o declaración de lesividad para privar de efectos vinculantes a las contestaciones que estimara no ajustadas a derecho (véase Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1991 [RJ 1991, 9760]).

¹⁸ A pesar de que se le ha englobado en la “*lirica administrativa*”, recogido en el artículo 103.1 de nuestra Norma Fundamental y aplicable a todas las Administraciones Públicas, exige plena operatividad jurídica y alcance práctico. La temprana Sentencia 85/1983, de 25 de octubre, del Tribunal Constitucional, lo incardina con el artículo 106 de la Constitución (control judicial sobre la legalidad y actuación administrativa, y el sometimiento a los fines que la inspiran).

¹⁹ V. gr., en procedimientos de liquidación, provisional o no, han de recogerse las alegaciones del contribuyente, o se estaría, en caso contrario, vulnerando su Estatuto. No sería excusa, en su descargo, alegar que el fenómeno de imposición de masas que vive España, acelerado desde mediados de los años ochenta, conduce “irremediabilmente” a soslayar el espíritu garantista de la Ley 1/1998. Debemos exigir, por tanto, no sólo un aparente cumplimiento del Estatuto del Contribuyente, en cuanto queda formalmente aprobado, sino la realización material de su contenido a través del sometimiento pleno de la Administración tributaria a la ley y al derecho; que en casos concretos se medirá por una ponderada apreciación del Principio de buena fé, por una justa medida del alcance de las actuaciones de comprobación e investigación, por el escrupuloso respeto al Principio de proporcionalidad, etc.

5. LAS GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS

Deberíamos enlazar este apartado con el análisis que hacíamos sobre los artículos 23 y 29 de la Ley 1/1998, relativo a los plazos, en cuanto no enervan o modifican el artículo 105 de la Ley General Tributaria. La inobservancia de los plazos por parte de la Administración no implica la caducidad de la acción administrativa, sólo faculta a los sujetos pasivos a presentar la correspondiente queja; planteamiento sumamente contrario al respeto de las garantías del contribuyente, en cuanto se le niega este primer elemento de certidumbre, en este caso revestido de inseguridad jurídica.

Esta situación es hereditaria de la dispersión o insuficiencia en materia de regulación del "procedimiento" de gestión, labor acometida de forma global a través del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, que en su breve articulado y en sus 104 apartados, desglosados en los dos Anexos que señalan el deber de la Administración tributaria de resolver los correspondientes procedimientos, en el plazo máximo de 1 mes y 6 meses, respectivamente, se limita a evitar los efectos negativos de la posible producción de actos presuntos (la adquisición indebida de derechos y facultades por parte de los contribuyentes), derivados de la aplicación de los artículos 43 y siguientes de la Ley 30/1992. De manera que, en pos de un mayor equilibrio en las relaciones entre Administración y contribuyentes, se deberían imponer mayores consecuencias (favorables a éstos, obviamente) al incumplimiento de plazos de aquella.

Las Garantías en el desarrollo del Procedimiento Administrativo Común pueden sistematizarse siguiendo sus fases esenciales, de iniciación, de ordenación y de instrucción (donde sus momentos estelares son la Prueba y la Audiencia del interesado). En la Ley 1/1998 se subdividen en atención a los tres principales Procedimientos tributarios, de Inspección, de Recaudación y Sancionador.

El primero de los cuatro artículos que dedica el Capítulo V de la Ley 1/1998 a los Derechos y Garantías en el Procedimiento de Inspección, el 26, relativo a los Planes de Inspección, nada añade por cuanto la Administración ya venía haciendo públicos los criterios que los inspiran e informan; además, no aborda una cuestión vital en materia de actuaciones inspectoras y planes de inspección, como es la motivación, la explicación al contribuyente de las razones que sugieren sea sometido a un procedimiento de inspección, y las personas involucradas en el caso de que sea iniciado a través de una denuncia.

Respecto a la información y alcance de las actuaciones de comprobación e

investigación (artículos 27 y 28), no se mencionan los pasos a seguir en caso de que la inspección advierta un posible delito contra la Hacienda Pública, en relación al respeto de los derechos constitucionales que asisten al imputado o presunto delincuente. El Proyecto de Ley del “Estatuto del Contribuyente” (Boletín de las Cortes Generales - Congreso núm. 28-1, de 3 de febrero de 1997) regulaba la posibilidad de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, ante determinadas circunstancias de gravedad o complejidad, o de iniciación de las mismas, una vez transcurrido el plazo general de prescripción de 4 años, debiéndose comunicar al contribuyente con carácter previo la concurrencia de las circunstancias que determinan la aplicación del plazo de prescripción de 6 años (establecidos en la “antigua” redacción del artículo 24); quedando en el aire la determinación de quién, cómo y cuándo ha de realizarse esa comunicación, y qué recursos (¿es un acto de trámite?) cabría presentar contra la misma. No obstante, el artículo 24 finalmente aprobado en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, eliminó la apreciación de esas circunstancias y la distinción de plazos, de manera que desaparece la posibilidad de prescripción a los 6 años.

También parece limitada la regulación que se hace sobre la tan aplaudida reducción y desglose de los plazos de prescripción. La Disposición Final Primera modifica, coherentemente, el artículo 64 de la Ley General Tributaria; sin embargo, sorprende que se siga haciendo mención a la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; obsoleta formulación que responde a los tiempos de la original Ley 230/1963, en que el contribuyente se limitaba a declarar y la Administración liquidaba su deuda tributaria. Hoy sería la potestad comprobadora la que estaría sometida a prescripción, la posibilidad de obtener información, cómo se interrumpirían los plazos de prescripción, en qué casos se considera efectiva esa interrupción, valdría el requerimiento de aportación de datos de cualquier órgano de gestión, etc; son dudas que no se dilucidan tras la lectura de la Ley 1/1998.

El plazo de las actuaciones de inspección del artículo 29 también suscitará controversias en la medida que prevé un plazo máximo de 12 meses pero contempla, bajo circunstancias demasiado “elásticas”, su prolongación; y tampoco señala cómo, cuándo, ni de qué manera, se haría²⁰.

²⁰ Problemática ligada al artículo 31 *Desarrollo de las actuaciones* del R. D. 939/1986, de 25 de abril, que aprueba el Reglamento general de Inspección de los tributos. Sobre todo en lo referente a su apartado 4, relativo a los efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al contribuyente.

Sobre estas cuestiones podríamos dar pávulo a las opiniones más críticas con la Ley 1/1998, para quienes la mitad de la misma está sobrando, porque dice cosas que ya han sido reguladas, y la otra mitad es manifiestamente deficiente, porque acomete asuntos que no han sido debidamente desarrollados, sobre los que pasa de puntillas.

El artículo 28 de la Ley 1/1998 será de incierta aplicación, o de dudosa garantía para los contribuyentes, al no estar reguladas las posibles consecuencias de su incumplimiento, cuando estando sometido a una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial por parte de la Inspección de los Tributos solicite que la misma tenga carácter general y no se le estime su pretensión.

6. PARTICULAR REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN Y SANCIONADOR

Dedica la Ley 1/1998 sendos Capítulos, VI y VII, a ambos procedimientos, y tres artículos a cada uno.

En relación al Procedimiento de apremio, si exceptuamos la norma que impide la enajenación de bienes del deudor hasta que el acto administrativo de liquidación de la deuda tributaria ejecutada adquiriera firmeza, no observamos otra novedad reseñable. El artículo 30 ya ha sido tratado al comentarse la vigencia del Principio *solve et repete*; y en cuanto al artículo 32, que trata la derivación formal y alcance de la responsabilidad del deudor tributario, nada que objetar; sin embargo, algunos problemas detectados a raíz de la aplicación del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre de 1990, que aprueba el Reglamento General de Recaudación, como la sucesión en la titularidad de establecimientos, la responsabilidad por deudas tributarias ajenas, la delimitación de cuáles son y en qué circunstancias responden los administradores, etc, podrían haber sido tratados, sino en el articulado de la misma Ley, en las Disposiciones Finales que modifican varias leyes.

En cuanto al Procedimiento sancionador, vemos que se han introducido algunos aspectos controvertidos y aparentemente enfrentados a la regulación que hace sobre esta materia la Ley 30/1992. El artículo 35 de la Ley 1/1998 representa una novedad, entendida armónicamente a lo preceptuado en el artículo 136 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común, que habilita medidas de carácter provisional orientadas a asegurar la eficacia de la resolución final, en la medida que potencia la presencia del espíritu del artículo 24 de la

Constitución en el ámbito tributario²¹. Es plenamente satisfactoria la regulación relativa al procedimiento sancionador separado del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, si bien cabe esperar que se exija, además, que sea practicado por órganos distintos.

La presunción de buena fé del artículo 33 de la Ley 1/1998 no aporta nada a lo ya establecido en el artículo 137 de la Ley 30/1992.

7. COMENTARIOS FINALES

Dejamos para este último apartado dos breves pinceladas sobre el Capítulo VIII, *Recursos y reclamaciones*, que cierra el articulado de la Ley 1/1998. En el artículo 36 no hay novedad digna de mención o comentario. Pero el artículo 37 sí provoca cierto debate; en este asunto algunos ven una posibilidad de alivio o relajo para el contribuyente, al prever la duración de las Reclamaciones Económico administrativas que piensa interponer. Se teme que en brevísimo plazo se podría saturar o colapsar el Tribunal Económico Administrativo Central, pero lo cierto es que ello supone un problema de mayor o menor anticipación, de llegada de los asuntos a su consideración, puesto que antes o después deberían ser entendidos por él. Por otra parte, se ha dejado pasar la oportunidad de estimar, en algunos casos, la prolongación de los plazos de presentación de reclamaciones, y de acomodar las Reclamaciones Económico administrativas a los Recursos establecidos en la Ley 30/1992.

La Ley 1/1998 supone un nuevo marco de relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria; positivo, en cuanto aporta renovados aires a la siempre engorrosa tarea de perfilar derechos a la vez que se recuerdan las rígidas obligaciones de las que trae causa. En este sentido, el Estatuto del Contribuyente es elogiado por la buena percepción social que provoca la autolimitación de poderes, del ejercicio de las potestades administrativas, que alcanzan mayor legitimidad. Esto proporciona, además, un "aligeramiento de la carga tributaria del contribuyente, medida en términos administrativos", lo que se ha venido en

²¹ Si bien, como acertadamente se apunta en Tribuna Fiscal nº 90, de abril de 1998, en su pág. 16, en rigor, no estamos en presencia de una suspensión de la ejecución de las sanciones, porque no puede suspenderse lo que no es susceptible de ejecución y la sanción no puede ejecutarse hasta que no adquiere firmeza administrativa; estamos ante una falta de ejecutividad, no ante una suspensión, por ello este artículo está indebidamente titulado.

llamar la reducción de la presión fiscal indirecta; en la medida que las leyes recojan la jurisprudencia asentada en múltiples Sentencias se evita que el contribuyente tenga que presentar recursos y obtener una resolución satisfactoria tras varios años de espera.

No obstante, la Ley 1/1998 no ha satisfecho todas las expectativas y también podría ser criticada por no dejar suficientemente regulados algunos aspectos de la relación Contribuyente - Hacienda Pública; por no concretar determinados preceptos, ya comentados, de trazado confuso; por la deficiencia legislativa de introducir un Estatuto del Contribuyente fuera de su lugar natural, la Ley General Tributaria; por no integrar debidamente, en la medida que suscita discrepancias, el círculo *administrado - contribuyente*, vinculándose con mayor precisión a la Ley 30/1992; y, en definitiva, por introducir ciertos elementos de complejidad²² e inseguridad jurídica en la ya muy sufrida posición del contribuyente.

²² ¿Cómo incidirá sobre la presunción de inocencia ante las severas sanciones que establecen las leyes tributarias? ¿Cómo afectará al volumen de trabajo que recaiga sobre los Tribunales Económicos Administrativos, Regionales y Central? ¿Cómo repercutirá en la actividad de las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas?